

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Daňové úniky v rámci daně z příjmu z ekonomického a právního hlediska
The Evasion of the Income Tax from an Economic and Legal Point of View

Student:	Bc. Eva Peredarjuková
Vedoucí diplomové práce:	JUDr. Bohuslav Halfar

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Eva Peredarjuková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6208T011 Ekonomika a právo v podnikání**
Téma: **Daňové úniky v rámci daně z příjmu z ekonomického
a právního hlediska
The Evasion of the Income Tax from an Economic
and Legal Point of View**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Klasifikace daňových úniků a příčiny jejich vzniku, daňové ráje
 3. Ekonomické a právní důsledky daňových úniků
 4. Doporučení vedoucí k minimalizaci daňových úniků v oblasti daně z příjmu
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- JÁNOŠÍKOVÁ P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
MERCKAERT, Jean a Cécile NELH. *Ekonomika v pohybu: nadnárodní společnosti, daňové ráje a přelétavé bohatství*. Překlad Martin Micka. Praha: Educon, 2012. 53 s. ISBN 978-809-0528-604.
ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní zákoník II. §140 až 421*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Bohuslav Halfar**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014




JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně. Přílohy
1 a 2 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 13. 4. 2014

Anna Pavlovskaja

jméno a příjmení studenta

Tímto bych ráda poděkovala vedoucímu své diplomové práce, JUDr. Bohuslavu Halfarovi, za jeho ochotu, trpělivost, odborné vedení a cenné rady a své rodině za podporu při zpracovávání této práce.

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Klasifikace daňových úniků a příčiny jejich vzniku, daňové ráje.....	7
2.1. Důchodové daně	7
2.1.1 Daň z příjmů FO.....	8
2.1.2 Daň z příjmů PO.....	9
2.1.3 Vybrané novinky související s novým občanským zákoníkem.....	10
2.2 Klasifikace daňových úniků	11
2.2.1 Daňové úniky z právního hlediska	12
2.2.2 Dělení daňových úniků z ekonomického hlediska	14
2.2.3 Dělení daňových úniků z hlediska zákonnosti	15
2.3 Příčiny vzniku daňových úniků	17
2.4 Daňové ráje	19
2.4.1 Offshore společnosti.....	23
2.4.2 Onshore společnosti	25
2.4.3 České společnosti v daňových rájích.....	25
2.4.4 "Vnitřní" daňové ráje v České republice	28
3. Ekonomické a právní důsledky daňových úniků.....	30
3.1 Makroekonomické důsledky	30
3.2 Mikroekonomické důsledky	32
3.3 Právní důsledky	33
3.4 Ostatní důsledky	37
3.5 Případy daňových úniků v rámci daně z příjmů v ČR	38
3.6 Dotazníkové šetření	40
4. Doporučení vedoucí k minimalizaci daňových úniků v oblasti daně z příjmu	45
4.1 Navrhovaná opatření	45
4.1.1 Zjednodušení právní úpravy daní z příjmů	46
4.1.2 Jednotné inkasní místo	47
4.1.3 Propadnutí majetku	48
4.1.4 Rovnoměrné rozložení daňové kontroly	48
4.1.5 Daňová kontrola	49
4.1.6 Omezení schwarz systému	51
4.1.7 Zavedení elektronické evidence tržeb	52

4.1.8 Speciální tým.....	53
4.1.9 Automatická výměna informací	54
4.1.10 Zákaz účasti na veřejných zakázkách.....	54
4.1.11 Opatření ke snížení přitažlivosti daňových rájů	55
4.1.12 Ocenění právnických osob	56
4.1.13 Návrat k morálním hodnotám	57
4.2 Zahraniční organizace bojující s daňovými úniky	57
4.2.1 Akční plán OECD	58
4.2.2 Evropská unie a boj proti daňovým únikům	60
5. Závěr.....	62
Seznam použité literatury	64
Seznam zkratek	70
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	

1. Úvod

V České republice tvoří daně značnou část příjmové stránky státního rozpočtu, přičemž daň z příjmů je druhou nejvýnosnější daní. Narušení této příjmové stránky může být problémem pro celou republiku. Základním předpokladem pro správně fungující správu státu je dodržování pravidel stanovených zákonem při stanovení a výběru daní. Pokud daňové subjekty poruší stanovená zákonná pravidla kvůli minimalizaci své daňové povinnosti, dochází k daňovým únikům, díky kterým stát získává na daních méně peněz. K daňovým únikům u daně z příjmů však nedochází jen protiprávním jednáním subjektů, ale i daňovou optimalizací, či odchodem společností do daňově příznivějších lokalit. Tyto způsoby snižování daňové povinnosti nejsou považovány z pohledu zákona za nelegální. V případě daňové optimalizace záleží jen na osobě, zda tuto možnost využije, přičemž důležité jsou její schopnosti a šikovnost při aplikaci tohoto práva.

S daňovou kriminalitou a daňovými úniky se můžeme setkat ve všech zemích s tržním hospodářstvím, tedy i v České republice. Největším problémem těchto zemí v souvislosti s daňovými úniky je získat chybějící finanční prostředky zpět do státní pokladny. Kvůli hospodářské krizi, která se v ČR poprvé projevila koncem roku 2008, se objem daňové kriminality a úniků u daně z příjmů výrazně zvýšil. Proto jsem se rozhodla zpracovat diplomovou práci na téma "Daňové úniky v rámci daně z příjmů z ekonomického a právního hlediska".

V druhé kapitole mé práce jsou nejdříve popsány důchodové daně v České republice, definovány základní pojmy z oblasti těchto daní, jejich rozdělení a jsou popsány novinky týkající se daně z příjmů, které začaly platit s účinností nového občanského zákoníku. Další část této kapitoly je věnována vymezení definice daňového úniku, jeho popisu z ekonomického a právního hlediska a z hlediska zákonnosti. Zároveň jsem se snažila nalézt příčiny jejich vzniku, které jsem rozdělila do šesti kategorií na legislativní, ekonomické, daňově - technické, společensky - politické, sociální a etické a faktory daňového zatížení. Jedním z důvodů vzniku daňových úniků je i existence států s daňově příznivějším prostředím, tzv. daňových rájů a možnost zakládat v nich společnosti, proto je závěr kapitoly věnován těmto lokalitám.

Důsledky daňových úniků jsou rozsáhlé a ovlivňují mnoho různých oblastí, ať už např. oblast ekonomickou, právní nebo jinou, proto je jim věnována třetí kapitola mé práce. Je zde popsán vliv daňových úniků na státní rozpočet, nezaměstnanost či hospodářskou soutěž. Za neméně důležité jsou považovány i důsledky právní, mezi které patří sankce podle daňového řádu za nesplnění daňových povinností, ale i trestněprávní důsledky. V souvislosti s trestněprávními důsledky je třeba věnovat pozornost i novince, která u nás byla zavedena v roce 2012 a tou je trestní odpovědnost právnických osob.

Jak již bylo uvedeno výše, daňové úniky jsou závažným problémem vyspělých zemí, kterým díky nim chybí finanční prostředky tolik potřebné k uspokojení veřejných potřeb. Z toho důvodu je čtvrtá kapitola práce věnována návrhům na minimalizaci daňových úniků.

Cílem diplomové práce je podat ucelený pohled na téma daňových úniků v rámci daně z příjmů, analyzovat jejich hlavní příčiny a důsledky a navrhnout možná řešení vedoucí ke snížení jejich počtu.

V práci jsem používala několik metod, zejména metodu analytickou, deskriptivní a komparativní. S využitím deskriptivní metody jsem popsala důchodové daně v České republice, tedy daň z příjmů fyzických a právnických osob, se zaměřením na vymezení daňového poplatníka, předmětu daně, jejího základu a sazby. Komparativní metodou jsem se pokusila porovnat odlišnosti v oblasti důchodových daní, které začaly platit s účinností nového občanského zákoníku. Analýzou jsem zjistila, jaké důsledky mohou daňové úniky v rámci daně z příjmů mít a to nejen v ekonomické oblasti, ale i co se týče daňověsprávní či trestní odpovědnosti.

2. Klasifikace daňových úniků a příčiny jejich vzniku, daňové ráje

V této kapitole je teoreticky vymezen daňový únik. Než však přejdeme k samotné klasifikaci a charakteristice daňového úniku, je zapotřebí pro správné pochopení nejdříve stručně vymezit pojmy týkající se daní z příjmů v České republice.

2.1. Důchodové daně

Daně z příjmů jsou součástí české daňové soustavy od 1. ledna 1993 a jsou zahrnovány do daní přímých důchodového typu. Tyto daně jsou členěny podle subjektu na daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Základní právní předpis, který upravuje tuto oblast je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.¹

Daně v České republice jsou nepřehledné a komplikované. Daň z příjmu FO a PO zahrnují velkou řadu výjimek, ve kterých se obtížně orientují nejen běžní lidé, daňoví poradci, ale i úřední osoby správců daní. Zátěž stupňuje také poměrně vysoké sociální pojištění, které z části hradí zaměstnavatelé a z části zaměstnanci. Jedná se o jednu z nejvýnosnějších daní, která přináší do státního rozpočtu stabilní přísun finančních prostředků. Jde o daně, které se dotýkají ekonomicky aktivního obyvatelstva. Poplatníky jsou fyzické a právnické osoby, které daň odvádí ze svých důchodů. V tomto případě se za důchod považuje příjem FO a PO, ne důchod tak, jak jej chápeme v rámci sociálního zabezpečení (invalidní a starobní důchod).

FO a PO musí každý rok vyplňovat daňová přiznání. Výpočet daně se může lišit. Rozlišují se tři základní typy daní z příjmů a to:

- a) progresivní (čím vyšší daňový základ, tím vyšší je procentuální sazba),
- b) proporcionální (sazba je pro všechny stejná),
- c) regresivní (čím vyšší daňový základ, tím nižší procentuální sazba).

V České republice byla v roce 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 15 % a daň z příjmů právnických osob 19 %.

¹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

2.1.1 Daň z příjmů FO

Jak bylo uvedeno výše, daň z příjmů fyzických osob se řídí Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon vymezuje poplatníky, předmět daně, základ daně, sazbu daně apod.

Poplatníkem jsou:

- FO, které jsou daňovými rezidenty ČR,
Jedná se o osoby s bydlištěm na území ČR nebo které se zde obvykle zdržují, tedy alespoň 183 dní v kalendářním roce. Tyto osoby zdaňují příjmy z ČR i ze zahraničí.
- FO, které jsou daňovými nerezidenty ČR
Jsou osoby, které mají povinnost zdaňovat příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Za nerezidenty považujeme osoby, které se na území ČR obvykle zdržují a to ať už z důvodu studia či léčby.

Předmětem daně jsou příjmy:

- ze závislé činnosti (např. pracovní poměr, funkční platy poslanců, členů vlády),
- ze samostatné činnosti (ze živností, ze zemědělské výroby, příjmy znalců a tlumočnicků apod.),
- z kapitálového majetku (např. dividendy, úroky z CP),
- z nájmu (bytů, movitých věcí a nemovitostí),
- ostatní příjmy (výhry v loteriích, příjmy z movitých i nemovitých věcí, příležitostné příjmy,...).

Základ daně je tvořen příjmy, které jsou sníženy o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich zajištění, udržení a dosažení nebo o výdajové daňové paušály. Pro každý příjem se vypočítá základ daně zvlášť. Poté se všechny dílčí základy daně sečtou dohromady a spočítá se daňová povinnost dané osoby. Základem daně u zaměstnanců je tzv. superhrubá² mzda.³

² Od 1. ledna 2008 se v České republice používá jako základ daně tzv. superhrubá mzda. Jedná se o součet mzdy hrubé a odvodů na sociální a veřejné zdravotní pojištění podniku (tyto odvody jsou ve výši 34% z hrubé mzdy zaměstnance).

³ JÁNOŠÍKOVÁ P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.

Sazba daně

Do konce roku 2007 byla sazba daně z příjmů fyzických osob progresivně klouzavá. Od roku 2008 do roku 2012 byla zavedena jednotná sazba ve výši 15 %, avšak po pěti letech došlo k navrácení na systém progresivně klouzavé daně. To znamená, že od roku 2013 je v České republice sazba daně ve výši 15 % ze základu daně zaokrouhleného na stovky Kč dolů. Takto vypočítaná daň se zvyšuje o solidární daň ve výši 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů, které jsou zahrnovány do dílčího základu daně ze závislé činnosti (§ 6) a dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7) a 4násobkem průměrné mzdy, jež je stanovena dle zákona, který upravuje pojistné na sociální zabezpečení. Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob od roku 1993 do roku 2014 je zobrazen v příloze č. 1. Z údajů uvedených v příloze je zřejmé, že v období 1993-1995 bylo v ČR celkem šest pásem, přičemž dosud nejvyšší sazba byla zavedena v roce 1993 a to ve výši 47 % ze základu daně, který přesahoval částku 1 080 000 korun. Od roku 1995 se začal snižovat počet pásem i výše sazby až k dnešní hodnotě 15 %.

Daňové přiznání podává každá osoba, která měla příjem z několika zaměstnání zároveň a příjem z některého z nich se nezdánil srážkovou daní, roční příjem z podnikání vyšší než 15 000 Kč, příjem ze zaměstnání a jejíž další příjmy (např. z podnikání nebo pronájmu) přesáhly hranici 6 000 Kč za rok, neměla příjem ze závislé činnosti, ale jedná se o studenta, důchodce nebo třeba matku na rodičovské dovolené a v rámci přivýdělku (např. pronájmem nebo podnikáním) si vydělala více než 15 000 Kč za rok nebo daňovou ztrátu a musí být podáno u příslušného finančního úřadu do 31. 3. následujícího roku.

2.1.2 Daň z příjmů PO

Jedná se o daň, která daní příjmy osob, které byly založeny za účelem podnikání, vztahuje se i na občanská sdružení, nadace a ostatní podobné subjekty. Pod zákon o dani z příjmů nespádají tedy pouze příjmy FO, ale i PO.

Poplatníkem jsou osoby, které nejsou označeny jako osoby fyzické:

- a pokud mají své sídlo podnikání na území České republiky. Tyto právnické osoby zdaňují příjmy, které plynou ze zdrojů v ČR, ale i ze zahraničí.
- a pokud mají své sídlo v zahraničí. Tyto osoby zdaňují příjmy ze zdrojů v České republice.

Předmětem daně jsou příjmy ze všech činností a z nakládání s majetkem. Jelikož však máme složitou legislativu v oblasti daní, existuje i tady řada výjimek a zvláštností, které můžeme nalézt v § 18 výše uvedeného zákona. Jako příklad si můžeme uvést zejména příjmy z dotací, příjmy získané darováním nebo zděděním movité věci nebo nemovitosti, příjmy z rozpočtu kraje a obce, příspěvků na provoz, z úroků z vkladů na běžném účtu.

Základem daně u daně z příjmu PO je hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji prokazatelně vynaloženými na jejich zajištění, dosažení a udržení.⁴

Sazba daně

V roce 1993 byla v České republice po vzoru vyspělých evropských států zavedena standardní daň z příjmů PO, která v té době byla ve výši 45 %. Od tohoto roku však docházelo k postupnému snižování daně. Již v roce 1995 byla na úrovni 41 %, o pět let později v roce 2000 na 31 %, v roce 2008 na 21 % a od roku 2010 až do dnešní doby se drží na hranici 19 %. Sazba daně z příjmů právnických osob je poměrně lineární a daň se počítá ze základu daně zaokrouhleného na celé tisícikoruny dolů. Vývoj sazby daně z příjmů PO od roku 1999 do současnosti můžeme vidět v příloze č. 2.

2.1.3 Vybrané novinky související s novým občanským zákoníkem

V souvislosti s novým občanským zákoníkem, který je účinný od 1. ledna 2014, došlo ke změnám i v oblasti daní. S nástupem NOZ došlo ke zrušení zákona o dani darovací a dědické, které byly převedeny do daně z příjmů. Stávají se tak bezúplatné příjmy předmětem daně z příjmů FO a PO. Změna je výhodná zejména pro osoby dědící po svých dobrých přátelích či vzdálených příbuzných, protože dříve sazba daně byla ve výši 20 % z ceny majetku a od ledna jsou od této daně osvobozeni. To znamená, že dědická daň prakticky zaniká. Naopak sazba u daně darovací se zvýšila na úroveň sazby daně z příjmů a je jednotná ve výši 15 %. Osvobozeny od daně jsou dary získané od příbuzných v linii přímé a vedlejší a od osob žijících s poplatníkem ve společné domácnosti alespoň rok před dnem darování a příležitostné dary do hodnoty 15 000 korun českých. Jestliže však mají být bezúplatné příjmy zdaněny,

⁴ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vyd. Praha: Grada, 2014. 272 s. ISBN 978-802-4751-719.

tak je to realizováno prostřednictvím daňového přiznání k dani z příjmů FO nebo PO.⁵ V důsledku těchto změn došlo ke změně v obsahu přímých daní, stále je členíme na daně důchodové a majetkové, přičemž do majetkových daní patří nově daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí a daň silniční.

Vyspělé země, včetně České republiky se snaží vytvořit a nastavit svůj daňový systém tak, aby umožňoval, co nejúčinnější výběr daní. Proto je důležité, aby byly zákony, které upravují tuto oblast napsány zvlášť precizně, tedy srozumitelně a přehledně tak, aby nevznikaly mezery v zákonech, které by umožnily daňovým subjektům snižovat jejich daňovou povinnost. Takto vzniklé daňové úniky jsou z právního hlediska nevymahatelné.

2.2 Klasifikace daňových úniků

Pojem daňový únik jako takový není vymezen žádným právním předpisem. Všeobecně se za daňový únik považuje částečné nebo úplné vyhýbání se placení daní. Rozlišujeme různé způsoby, jak je možné vyhnout se placení daňových povinností a to ať už z hlediska výše daňového úniku až po závažné úmyslné trestné činy. Závažnost této kriminality je dána především vysokou společenskou škodlivostí a potřebou boje proti ní, což souvisí s některými jejími typickými vlastnostmi, které můžeme vymezit následovně:

- daňová kriminalita znamená velké finanční ztráty příjmů do rozpočtu nejen státu, ale i obcí,
- je vysoce latentní a její odhalování je docela obtížné,
- její prokázání je velmi složité,
- spousta jejich forem není dodnes známá a
- jelikož se v této oblasti pohybuje velké množství peněz, může přerůst do organizovaného zločinu nejen na úrovni národní, ale i mezinárodní.⁶

Z právního hlediska rozlišujeme daňové úniky na legální a nelegální, z ekonomického pohledu na úniky úmyslné a neúmyslné, jejich bližší specifikace je uvedena v následujícím textu práce.

⁵ Novinky na daních z příjmů od roku 2014. *Finanční správa* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/novinky-na-danich-z-prijmu-od-roku-2014-4706>

⁶ STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5. Str. 90 - 91

2.2.1 Daňové úniky z právního hlediska

Zjednodušeně můžeme říci, že daňové úniky na dani z příjmu jsou podvodem vůči státní pokladně, jelikož stát přichází o příjmy v podobě daní. Řadíme je do skupiny hospodářských trestných činů, které jsou upraveny zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v hlavě šesté tohoto zákona, konkrétně v § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a v § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Z pohledu práva rozlišujeme daňové úniky na legální a nelegální, přičemž trestní právo se zabývá pouze daňovými trestnými činy úmyslnými. Neméně důležitým aspektem je i hranice výše majetkového prospěchu a to větší prospěch (nejméně 50 000 Kč), značný prospěch (nejméně 500 000 Kč) a prospěch velkého rozsahu (nejméně 5 000 000 Kč).

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku

Pachatelem trestného činu podle § 240 je poplatník, který se dopustil zkrácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění nebo úrazové pojištění, příspěvku na státní politiku, poplatku nebo jiné podobné platby. Pro potřeby této práce není nutné se zabývat všemi platbami uvedenými v tomto ustanovení, takže se zaměříme pouze na zkrácení daně. Zkrácení můžeme definovat jako jakékoli jednání poplatníka, které vede k tomu, že mu je v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být stanovena a zaplacená nebo tato daň nebyla vyměřena vůbec. Zkrácení daně je zvláštní druh podvodu, prostřednictvím kterého si poplatník v rozporu se zákonem ovlivňuje svou daňovou povinnost a to tím, že buď předstírá nižší daňovou povinnost nebo předstírá, že žádnou nemá. K tomu, aby poplatník snížil svou daňovou povinnost nebo ji úplně zatajil, úmyslně zkresluje, falšuje, nevede potřebné podklady a výkazy. Ke zkrácení může dojít dvěma způsoby a to buď opomenutím (úmyslně nepodal daňové přiznání ze skutečně dosaženého příjmu) nebo aktivním jednáním (podá úmyslně zkreslené daňové přiznání, v němž jsou zachyceny vyšší výdaje na dosažení příjmu nebo uvede nižší zisk, než kterého skutečně dosáhl).

Zkrátit daň z příjmů lze několika způsoby. V prvním případě si poplatník splní svou registrační povinnost, podá daňové přiznání, ale toto přiznání úmyslně zkreslí, aby si snížil daňový základ a tím mu byla vypočítána nižší daň. Jedná se o různé skryté převody zisků, snižování tržeb, fiktivní navyšování nákladů vynaložených na dosažení příjmů či jiných položek, které snižují základ daně. Druhý způsob zkrácení daně z příjmů spočívá v tom,

že poplatník daňové přiznání nepodá vůbec, i když měl ze zákona povinnost ho podat. Toto jednání vede k tomu, že subjektu není vypočítána daň žádná. Jde především o situace, kdy má osoba příjem například z podnikání nebo z jiné samostatně výdělečné činnosti a nepřizná ho. Další možností, jak docílit zkrácení daně z příjmů je situace, kdy je poplatníkem zaměstnanec, který má příjmy jen ze závislé činnosti u jednoho zaměstnavatele a ten je povinen za něj podat daňové přiznání. Avšak tyto dvě osoby se po vzájemné dohodě domluví, že zaměstnavatel uvede nižší příjem, než kterého zaměstnanec ve skutečnosti dosáhl a tím se sníží daň. Posledním způsobem je situace, kdy zaměstnavatel uvede nižší počet zaměstnanců, než který doopravdy zaměstnává. Trestného činu podle § 240 se může dopustit jak fyzická osoba, tak osoba právnická.⁷

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku

Smysl tohoto ustanovení spočívá v ochraně státního zájmu na řádném placení určitých povinných plateb, kterými jsou nejen daň z příjmů, pojistné na zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, jež jsou sraženy a odváděny za zaměstnance nebo jiné osoby zaměstnavatelem nebo jiným plátcem, ale i pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců odváděné zaměstnavatelem.

Nesplnění této zákonné povinnosti spočívá v tom, že zaměstnavatel srazí příslušné platby zaměstnancům z jejich příjmů ze závislé činnosti, ale úmyslně je buď vůbec neodvede nebo je neodvede v celé výši příslušnému správci daně, zdravotní pojišťovně nebo správě sociálního zabezpečení, přičemž nehraje roli k jakému účelu tyto neodvedené platby použil. Neodvedení se nemusí týkat všech plateb, stačí, že pachatel neodvedl jednu z nich, avšak musí být splněna podmínka většího rozsahu. Tento trestný čin postihuje tedy situace, kdy zaměstnavatel svou povinnost odvést sražené platby za zaměstnance či jiné osoby nezatajuje, ale tuto svou povinnost z různých důvodů úmyslně nesplní. Trestného činu podle § 241 se může dopustit jak fyzická, tak právnická osoba.

Rozdíl mezi trestným činem podle § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestným činem podle § 241 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je v tom, že pod § 240 spadá podvodné jednání zpravidla daňového

⁷ ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní zákoník II. §140 až 421*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

poplatníka, na jehož základě je mu vyměřena nižší nebo vůbec žádná daň, pojistné na zdravotní pojištění nebo sociální zabezpečení, clo, poplatky či jiná podobná platba, zatímco trestné činy podle § 241 postihují zaměstnavatele a plátce, který svou povinnost odvést platby za zaměstnance nebo jiné osoby a jejich výši neskrývá, ale úmyslně ji neplní. Dalším rozdílem je užší pojetí § 241, který se zabývá pouze daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a dalšími platbami týkajícími se zaměstnanců.⁸ V tabulce č. 2.1 můžeme vidět, že daňové úniky způsobené zkrácením daně jsou mnohonásobně vyšší než u neodvedené daně.

Tab. č. 2.1: Daňová újma za jednotlivé trestné činy v letech 2008 až 2013

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Daňová újma v tis. Kč (§240-Zkrácení daně)	6 410 370	2 780 582	4 510 534	3 361 121	6 278 758	6 843 153
Daňová újma v tis. Kč (§241-Neodvedení daně)	269 754	223 852	203 378	210 396	169 310	132 437

Zdroj: Statistické přehledy kriminality 2008 - 2013. *Policie ČR* [on-line]. 2009 - 2013. [cit. 21.2.2014]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2013.aspx>

2.2.2 Dělení daňových úniků z ekonomického hlediska

Z ekonomického hlediska můžeme daňový únik vysvětlit jako „výsledek celkového ekonomického chování daňových subjektů orientovaného na snížení daňové povinnosti daňového subjektu (občana, živnostníka, podniku, firmy) vůči státu na legálním nebo nelegálním principu”.⁹ Tato definice respektuje dělení úniků na legální a nelegální a rozdělení nelegálních daňových úniků na úmyslné a neúmyslné. Právě tímto dělením nelegálních úniků se ekonomický pohled liší od právního, jelikož v právní teorii je jedním ze základních prvků, které charakterizují daňový únik úmysl. Další rozdíl můžeme spatřit v tom, že z právního hlediska se jedná o trestný čin, pokud je získaný majetkový prospěch většího rozsahu (alespoň 50 000 Kč).

⁸ ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní zákoník II. §140 až 421*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

⁹ PAULICKOVÁ, Alena. *Daňové úniky a daňové raje jako osobitné finančno-právní problémy*. Trnava: Trnavská univerzita, 2005. [online], [cit. 25.3.2014]. Dostupné z http://www.upol.cz/uploads/media/doc._Paulickova.pdf

2.2.3 Dělení daňových úniků z hlediska zákonnosti

Jak již bylo zmíněno výše, z právního hlediska dělíme daňové úniky na legální a nelegální a to bez ohledu na úmysl. **Legální** daňové úniky realizuje poplatník, jestliže k zaplacení menší daně využívá mezery v zákoně. Za legální daňový únik můžeme označit i daňovou optimalizaci, která se týká podnikatelů, kteří si na rozdíl od zaměstnanců v pracovním poměru musí zajistit veškeré úkony spojené s výpočtem daní a částek na zdravotní a sociální pojištění sami. Mnoho z nich proto z tohoto důvodu využívá služby specialistů, kterými jsou mzdové účetní, daňoví poradci či účetní a mnoho jiných. Tato povinnost jim však přináší na druhou stranu určité výhody, jelikož mohou tzv. daňově optimalizovat. Z pohledu podnikatele znamená daňová optimalizace využití všech možností, jež současná legislativa připouští. Legální daňové úniky dělíme na daňovou úsporu a daňovou výhodu.

Daňová úspora

Jedná se o způsob, který je zákonem umožněný a předpokládaný. Zahrnujeme zde především výdajové paušály, penzijní připojištění a spoření a životní pojištění, motivační příspěvek, vzdělávání, příspěvek na dovolenou, sleva na zdravotní pojištění, uplatnění ztráty a offshorové společnosti. Daňová úspora je tedy zcela legálním způsobem maximálního snížení daňové zátěže.

Daňová výhoda

Daňová výhoda je způsobem, který je zákonem povolený, avšak nepředpokládaný. „*V tomto případě se jedná o šikovnost daňového subjektu, který najde v daňové legislativě nezamýšlenou mezeru a uplatní ji ve svůj prospěch k následné minimalizaci daňové povinnosti. Tento způsob je jakýmsi balancem na hranici zákona a morálky, jedná se i o případ, kdy právní předpis přímo neurčuje hranici, v rámci které se daňový subjekt může pohybovat, čímž dochází k aplikaci principu, co není zákonem zakázáno, je dovoleno*“.¹⁰ Mezi daňové výhody řadíme například tzv. schwarzsystém¹¹ nebo rozdělení společnosti na menší jednotky pro případ progresivní sazby daně, čímž se vyhneme nejvyšší sazbě.

¹⁰ STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5. Str. 117

¹¹ Schwarzsystémem chápeme najímání pracovníků, kteří svou činnost vykonávají na základě živnostenského listu místo toho, aby byli přijati do pracovního poměru.

Zaměstnavatelé i zaměstnanci mohou v rámci platné legislativy využít poměrně velké množství výhod. Záleží na každém z nich, které z nich si vybere, protože každému vyhovuje něco jiného. Avšak všechny mají jednu věc společnou a pro podnikatele znamenají významné plus a to, že prostředky, které se mu podaří uspořít, může investovat do dalšího rozvoje firmy a získat tak konkurenční výhodu.

Nelegální daňové úniky

Nelegálním daňovým únikem rozumíme protiprávní činnost, při které daňový subjekt obchází zákon a tím se snaží snížit nebo vynulovat svou daňovou povinnost. To znamená, že poplatník při výpočtu nebo platbě daně porušuje zákon a to například nadhodnocením výdajů nebo do nákladů zahrnuje náklady, které jsou daňově neuznatelné či nepřízná majetek nebo příjmy apod.

Nelegální daňové úniky můžeme dále dělit na úmyslné a neúmyslné. **Neúmyslným** daňovým únikem rozumíme situaci, kdy poplatník poruší zákon z nevědomosti, tzn., že například zákon není srozumitelně vysvětlen (nepochopení právních předpisů) nebo poplatník není dobře informovaný. Naopak o **úmyslném** daňovém úniku hovoříme tehdy, když poplatník vědomě poruší zákon a výsledkem je jeho menší nebo žádná daňová povinnost. Rozdíl mezi úmyslným a neúmyslným daňovým únikem je ten, že rozsah úmyslného je několikrát větší než rozsah neúmyslného. Daňové úniky úmyslné jsou ve většině případů daňovými trestnými činy.

Tyto daňové úniky mají dvě základní formy, kterými jsou daňový únik na základě částečného přiznání příjmů k zdanění nebo úplného zatajení. Daňový únik, jehož podstatou je zatajení některých skutečností, které jsou důležité pro správné a objektivní vypočítání daně může mít podobu tzv. daňové defraudace (při zatajení určité části majetku daňového subjektu) a nebo podobu tzv. daňové malverzace (při zatajení příjmů, například nepřiznáním části tržeb).¹²

K měření velikosti daňových úniků se využívají dvě metody, metoda aproximativní a reprezentativního vzorku. „*Aproximativní metoda vychází z myšlenky, že šedá ekonomika způsobuje rozdíly mezi příjmy a výdaji domácností a je možné podle znalosti počtu*

¹² PAULIČKOVÁ, Alena. *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*. Trnava: Trnavská univerzita, 2005. [online], [cit.25.3.2014]. Dostupné z http://www.upol.cz/uploads/media/doc._Paulickova.pdf

Princip metody reprezentativního vzorku spatřujeme v provádění hloubkové kontroly určité skupiny poplatníků, jež anonymně odpovídají v dotazníku na otázky o svých příjmech, jestli využili daňových úspor, kolik příjmů přiznali apod.

Příčin vzniku daňových úniků nalezneme hned několik. Můžeme je rozdělit do skupin, avšak základní důvod zůstává u všech stejný a to konflikt zájmů veřejného a soukromého sektoru. V zájmu státu je, aby vybral na daních co možná největší množství finančních prostředků, které jsou příjmem státního rozpočtu a na druhé straně zájem daňových poplatníků minimalizovat svou daňovou povinnost a odvést tak na daních co nejméně peněz. Mezi nejdůležitější faktory ovlivňující vznik daňových podvodů řadíme:

- legislativní,
- ekonomické,
- daňově - technické,
- společensky - politické,
- sociální a etické a
- faktory daňového zatížení.¹⁴

Jasně a jednoznačně formulované zákony v oblasti daní jsou nesmírně důležité, protože nedokonalosti zákonů a jejich mezery umožňují osobám nalézt legální nebo nelegální způsoby, jak se vyhnout daňové povinnosti. S vyšší kvalitou zákonné úpravy je toto chování náročnější a znesnadňuje to zároveň možnost manévrování mezi zákony v oblasti daní. V České republice dochází každoročně ke změnám v daňových zákonech a ne vždy jsou tyto změny krokem vpřed.

¹⁴ ZÁNICKÝ, Pavol. *Daňové podvody, príčiny ich vzniku a ich dopad na verejnú správu*. Dostupné z: http://www.vsemvs.sk/Portals/0/files/MedzinarodneVztahy/ICConference_2012_Zanicky.pdf

Ekonomické faktory

Mezi nejdůležitější ekonomické faktory patří vyspělost a prosperita země, ve které se daňový subjekt nachází a v jejíž prospěch plní svou daňovou povinnost. Podstatnou ekonomickou motivací páchání daňových úniků je zvýšení příjmů subjektu. Tato potřeba roste zejména v období, ve kterém se zpomaluje ekonomický růst státu a růst reálných mezd, dochází k úsporným opatřením v sociální sféře, k nepřímému nebo přímému růstu zdanění, v době, kdy se stát nachází v ekonomické krizi nebo dochází k nárůstu chudoby. Neméně důležitým faktorem je zadlužení, které se nejčastěji týká živnostníků a menších podniků, přičemž se tyto subjekty snaží zatajit část svých příjmů či oficiálně zhoršují výsledek hospodaření. V konečném důsledku je to jejich způsob, jak reagovat na růst úrokových sazeb, zpomalování ekonomického růstu či dokonce jejich neschopnost bojovat se silnou konkurencí. Nejčastěji tento faktor ovlivňuje osoby s více zaměstnáními a OSVČ (osoby samostatně výdělečně činné).

Daňově - technické faktory

Tyto faktory jsou typické pro vznik daňových úniků v oblasti daně z příjmů, ale i dalších daní, které jsou vypočítávány samostatně subjektem na základě daňového přiznání, např. spotřební a majetkové daně, DPH. Jde zejména o to, že si subjekty samy počítají daňový základ, uplatňují odpočitatelné položky či nárok na daňový bonus a sám si tak stanoví výši své daňové povinnosti. Dalším faktorem je i frekvence vykonávání daňových kontrol. Ze statistických údajů vyplývá, že ke kontrolám dochází mnohem častěji v menších městech než ve větších. Je to dáno počtem subjektů, které se v dané lokalitě nacházejí.

Společensko - politické faktory

Do těchto faktorů můžeme přiřadit zejména politickou situaci v dané zemi. Zvláště období, ve kterém dochází k volbám, kdy velké procento politických stran slibuje svým voličům nižší daně a tato otázka je v předvolebním období nejvíce diskutována. Stabilita politické situace se taktéž odráží na výšce daní a tedy i vzniku daňové kriminality. Čím více a častěji se mění politická situace ve státě, tím častěji dochází i k personálním změnám a často jsou na důležité funkce dosazovány osoby, které k výkonu činnosti nejsou dostatečně kompetentní a nemají potřebné znalosti. Neméně důležitý je i fakt, kdy nově dosazené osoby do funkcí už jen z principu ruší nařízení svých předchůdců.

Sociální a etické faktory

Mezi sociální a etické faktory vzniku daňových úniků zahrnujeme dobrou morálku. Podle dostupných informací je zřejmé, že nejnižší počet daňových úniků je ve státech, ve kterých jsou jejich obyvatelé vychováni k morálním zásadám a pravidlům, mezi které například patří, krást se nemá. Nedílnou součástí je i fakt, že má daňová správa k dispozici patřičné nástroje, jejichž prostřednictvím je udržování dobré morálky v plnění daňových povinností efektivní.¹⁵

Nejvýznamnějším faktorem, který má vliv na objem a množství daňových úniků je i výška rizika jejich odhalení a vyšetřování, které souvisí s vybaveností a motivací aparátu, který se věnuje jejich odhalování a následnému vyšetřování. Neméně důležitým faktorem je výška správní sankce a trestněprávního postihu následujícího v případě odhalení daňového úniku.

Pokud chceme definovat příčiny páchaní daňových úniků, musíme vycházet z jejich dělení na neúmyslné a úmyslné.

Příčinou **neúmyslných** daňových úniků je zejména:

- neznalost legislativy,
- komplikovaná často se měnící legislativa,
- nesprávná aplikace legislativy a
- nedbalost při aplikaci legislativy na straně subjektu.

Příčinou **úmyslných** daňových úniků je zejména:

- úmyslné cílené porušování legislativy s cílem získat pro subjekt neoprávněnou finanční výhodu.¹⁶

2.4 Daňové ráje

Daňové ráje jsou rovněž jednou z mnoha příčin vzniku daňových úniků. Ačkoli se nejedná o nelegální činnosti, státy v důsledku odlivu společností do daňových rájů přicházejí o značné množství finančních prostředků, které by jinak přitekly do státní pokladny.

¹⁵ ZÁNICKÝ, Pavol. *Daňové podvody, príčiny ich vzniku a ich dopad na verejnú správu*. Dostupné z: http://www.vsemvs.sk/Portals/0/files/MedzinarodneVztahy/IConference_2012_Zanicky.pdf

¹⁶ STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

V české odborné veřejnosti a vyspělých průmyslových státech je zažitý a používá se ve finanční terminologii anglický výraz offshore. Překlad tohoto slova znamená mimo pobřeží a v minulosti se užíval jako označení menších ostrovů, které se nacházejí mimo území vyspělých států. Aby ostrovy přilákaly investory z vyspělých zemí a tím i jejich kapitál na své území, začaly jim nabízet různá zvýhodnění včetně výhod v oblasti daní. A odtud tedy vzniklo označení offshore pro země, které nabízejí daňová zvýhodnění zahraničním investorům. V České republice však stále převládá označení offshorových finančních center jako daňové ráje. Definice vymezujících daňový ráj můžeme nalézt mnoho. My si uvedeme definici z knihy Tax Haven Report od Adama Starchilda, který daňový ráj definoval jako „*jakoukoli zemi, jejíž zákony, nařízení, tradice a v některých případech smluvní ustanovení umožňují snížení celkového daňového zatížení*“.¹⁷

Jak bylo uvedeno výše, za daňový ráj označujeme stát, který poskytuje zahraničním firmám mimořádné daňové výhody. Zisky offshore společností (zahraničních podniků) jsou jen minimálně zdaňovány, přičemž jejich dividendy nepodléhají zdanění vůbec. Společnosti, jejichž vedení se nachází mimo daný stát, jsou osvobozeny od daně z příjmů a jsou jim poskytována další daňová zvýhodnění jako například osvobození od cla při dovozu nehmotného a hmotného investičního majetku, který je nutný k provozu podniku (zařízení, automobily, kancelářská technika apod.). Existují však podmínky, které musí tyto podniky dodržovat:

- podnik nesmí získat finanční prostředky z tuzemských zdrojů,
- firma musí mít svou činnost omezenou jen na podnikatelské aktivity mimo daný stát a
- majitelem kapitálových podílů musí být pouze cizinci.

Cílem daňových rájů je přilákat zahraniční kapitál a snaha vytvořit z daného státu významné hospodářské a finanční centrum. Offshore finančními centry, neboli daňovými ráji, jsou ve většině případů státy s malou rozlohou a s malým počtem obyvatel, jež ale mají velké ekonomické výkony. Zajímavostí je, že v některých daňových rájích je počet založených podniků větší než počet obyvatel.¹⁸

¹⁷ PETROVIČ, Pavel et al. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: Akont, 1998. 458 s. Str. 29

¹⁸ Členění daňových rájů. *Daňové Ráje.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danoveraje.eu/danovy-raj>

Jedním z takových států jsou například Britské Panenské ostrovy, jelikož počet společností na jednoho obyvatele Britských Panenských ostrovů je 43. V roce 2010 bylo na těchto ostrovech 24 491 obyvatel, na které připadalo téměř 830 000 firem. Opačnou situaci můžeme nalézt v Německu, kde na jednu firmu připadá 46 obyvatel nebo ve Francii, kde se jedná o 28 obyvatel na jednu společnost. Z celého světa mají pouze tři státy více společností než obyvatel, patří mezi ně již zmíněné Britské Panenské ostrovy, ale také Kajmanské ostrovy a Lichtenštejnsko. V Americe můžeme nalézt stát Delaware, který se začíná ubírat stejným směrem, jelikož na jednoho obyvatele, zde připadá jedna společnost. Jak vyplývá z veřejně dostupných informací, téměř všechny společnosti v těchto státech vlastní jen poštovní schránku.

Další zajímavá čísla zveřejnila Eva Joly, předsedkyně evropského Výboru pro rozvoj, ze své cesty na Mauritius. Zjistila, že 1 500 společností je řízeno pouze devíti osobami, což rozesmálo ekonomy po celém světě. Podobně se podívoval ve svém projevu i americký prezident Barack Obama nad zarážející skutečností, že na Kajmanských ostrovech se nachází budova, ve které má své sídlo 12 000 společností. Americký prezident k tomu dodal, že se jedná buď o největší budovu, která byla doposud na světě postavena nebo největší daňový podvod v historii.¹⁹

Význam daňových rájů spočívá nejen v tom, že snižuje daňové povinnosti svých uživatelů a tím jim umožňuje šetřit peníze, ale také tlačí na politiky jednotlivých států, aby snižovali daňové zatížení a omezili byrokracii ve své zemi. Odchodem společností do offshore lokalit přicházejí státy o peněžní prostředky. Mezi nejsilnější odpůrce těchto rájů patří zejména Německo a Francie. Rozdělit daňové ráje můžeme jednak na evropské, karibské a ostatní, ale i na offshore a onshore finanční centra. Nejdříve se budeme věnovat prvnímu způsobu rozdělení.

Jak bylo uvedeno výše, daňové ráje můžeme rozdělit na:

a) Evropské daňové ráje

¹⁹ MERCKAERT, Jean a Cécile NELH. *Ekonomika v pohybu: nadnárodní společnosti, daňové ráje a přelétavé bohatství*. Překlad Martin Micka. Praha: Educon, 2012. 53 s. ISBN 978-809-0528-604.

Mezi evropská daňové ráje patří státy jako je Gibraltar, Guernsey, Irsko, Jersey, Kypr, Lichtenštejnsko, Lucembursko, Madeira, Malta, ostrov Man, Monako, Nizozemsko a Švýcarsko.

b) Karibské daňové ráje

Mezi karibské daňové ráje se zahrnují Anguilla, Antigua a Barbuda, Aruba, Bahamy, Barbados, Belize, Bermudy, Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Nizozemské Antily, Panama, Svatý Kryštof a Nevis, Svatý Vincent a Grenadiny, Turks a Caicos.

c) Ostatní daňové ráje

Mezi ostatní daňové ráje řadíme Delaware, Hongkong, Labuan, Nauru, Niue, Vannuatu, Západní Samoa, Libérie, Mauritius a Seychely.

Každý z uvedených daňových rájů je něčím osobitý, privilegovaný, typický. Speciálně na daň z příjmu se orientují Andorra, Bahamy, Kajmanské ostrovy, Bermudy, Monako, Nauru, Turk a Caicos. Tyto krajiny jsou známé tím, že v nich neexistuje žádná daň z příjmů.²⁰

V obrázku č. 2.1 jsou zobrazeny všeobecně nejoblíbenější daňové ráje, mezi které patří například Nizozemí, Lucembursko, Lichtenštejnsko, Kypr, Kajmanské ostrovy apod.

Obr. č. 2.1.: Nejoblíbenější daňové ráje



Zdroj: ČEKIA [on-line]. 2012. [cit. 22.2.2014]. Dostupné z: http://archiv.bisnode.cz/images/stories/Bisnode_Informacni_bulletin_25_pro_web.html

²⁰ PAULIČKOVÁ, Alena. *Daňové úniky a daňové ráje ako osobitné finančno-právne problémy*. Trnava: Trnavská univerzita, 2005. [online], [cit.25.3.2014]. Dostupné z http://www.upol.cz/uploads/media/doc._Paulickova.pdf

V následující části práce je popsáno rozdělení daňových rájů na offshore a onshore společnosti.

2.4.1 Offshore společnosti

Ročně je zakládáno několik desítek tisíc offshore společností po celém světě. Jedná se o právnické osoby²¹, které jsou registrovány ve státech umožňujících příznivý daňový režim, tzn., že mají sídlo v daňovém ráji. Založení offshore společnosti je výborný způsob, jak může podnik snížit své daňové náklady. Nejčastěji se tyto společnosti využívají v rámci mezinárodního obchodu, pro poskytování elektronických, reklamních, poradenských služeb apod. Mezi důvody, proč jsou zakládány tyto společnosti, především patří nižší náklady, univerzálnější použití při daňovém plánování, rychlejší a jednodušší proces založení.²²

Abychom mohli společnost označit jako offshore, musí splňovat následující podmínky:

- musí udržovat své sídlo v příslušném státě,
- musí zajistit, aby měla v příslušném státě místního zástupce a
- musí platit vládě příslušného státu paušální daň, která je obvykle velmi nízká.

Pokud firma dosáhne určité výše hrubého zisku, nastává situace, kdy je dobré začít uvažovat o přenesení sídla společnosti do daňového ráje. Takovou hranicí je hrubý zisk jeden milion. Firma založená prostřednictvím zprostředkovatele může být zřízena téměř na počkání a náklady potřebné na založení jsou různé podle jednotlivých zemí, ale většinou se pohybují od 3000 USD. Paušální poplatek je většinou ve výši 100 000 korun, což je pro firmu, která dosahuje hrubého zisku jeden milion korun pouze 10 %, zatímco daň ze zisku by byla ve výši 19 %. Offshore finanční centra využívají banky, peněžní fondy i renomované firmy.²³

Právnické osoby podnikající jako offshore společnosti lze na základě postavení, které vyplývá z právních předpisů jednotlivých zemí rozdělit na:

a) Společnosti založené podle speciálních zákonů

Tyto offshore společnosti jsou zakládány podle odlišných zákonů, než podle kterých se zakládají domácí společnosti. Země má alespoň dva zákony, které se týkají

²¹ Právnické osoby, které jsou obdobou českých akciových společností a společností s ručením omezeným.

²² PETROVIČ, Pavel et al. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: Akont, 1998. 458 s.

²³ Výhody daňových rájů. In: *Daňové Ráje.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danoveraje.eu/danovy-raj/>

obchodních společností, přičemž jeden stanovuje podmínky pro zakládání, fungování a zánik offshore společností a druhý upravuje společnosti domácí. Můžeme si zde uvést země jako je Antigua, Bahamy, Libérie, Mauritius, Seychely, Svatý Vincent a Grenadina, Vanuatu a Západní Samoa.

b) Společnosti založené podle všeobecného zákona o společnostech

V tomto případě jsou offshore společnosti i domácí společnosti zakládány podle jednoho právního předpisu, který je závazný pro všechny společnosti. Zde si můžeme uvést např. státy jako je Hongkong, Kajmanské ostrovy, Panama a Irsko.

c) Daňově osvobozené společnosti

Jedná se o offshore společnosti, které nejsou založeny na základě speciálního zákona a kterým není automaticky přiznán bezdaňový status. Tento status je jim přiznán prostřednictvím žádosti, která je adresovaná příslušnému orgánu.²⁴

Výhody offshore lokalit

Jestliže společnost splňuje podmínky, které byly uvedeny výše, může využívat výhody, které poskytují offshore lokality.

a) Daň z příjmů

Nejsilnějším motivem pro založení společnosti v offshore lokalitě jsou daňové úspory. Tato skutečnost je vyvolána jednak vysokým zdaněním ve vyspělých státech, ale také skutečností, že velké množství nákladů není považováno za daňově uznatelné náklady. Proto jednotlivé firmy optimalizují některé své činnosti prostřednictvím dceřiné společnosti, které je založena v příznivějších daňových podmínkách.

Společnosti ve většině daňových rájů jsou osvobozeny od daňové povinnosti, nespočívá na nich tedy žádné daňové zatížení. Určitou náhradu daňového zatížení představuje paušální vládní poplatek, který je hrazen každý rok. Hodnota poplatku se pohybuje v rozpětí od 100 USD do 500 USD. Paušální poplatek však není uplatňován ve všech daňových rájích. V některých zemích jako např. Barbados a Kypr je příjem offshore společností zdaňován nízkou procentní sazbou, v Nizozemí nebo Švýcarsku je míra zdanění v obvyklé výši, která je určena pro všechny společnosti.

²⁴ PETROVIČ, Pavel et al. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: Akont, 1998. 458 s.

b) Další výhody

Zatímco většina daňových rájů nabízí úplné osvobození od daně z příjmů nebo daňové zvýhodnění, další výhody jsou nabízeny a vyskytují se v různé intenzitě podle jednotlivých států. Mezi nejčastěji se vyskytující výhody patří:

- anonymita a maximální diskrétnost (údaje o majitelích a majetku nejsou veřejně přístupné),
- osvobození od daně z kapitálových zisků,
- osvobození od daně z příjmů FO,
- osvobození od daně z dividend,
- osvobození od daně z přidané hodnoty,
- investiční úlevy,
- absence kontroly vedení účetnictví, vydávání výroční zprávy, auditu, podání daňového přiznání (jsou minimálně kontrolovány vládou či úřady),
- možnost zrychleného odepisování,
- velká řada daňově uznatelných nákladů,
- daňové prázdniny,
- existence bezcelních zón a zón volného obchodu a smluv o zamezení dvojího zdanění apod.

2.4.2 Onshore společnosti

Opakem offshore společností jsou onshore společnosti, které mají své sídlo podnikání ve své domácí zemi a jsou vedeny ve veřejně dostupných rejstřících (v České republice je takovou databází např. obchodní rejstřík). Jedná se o podniky, které optimalizují svou daňovou povinnost prostřednictvím daňových úspor, daňových výhod a slev na dani.²⁵ Pro onshore centra je charakteristická nižší zátěž či příznivější zákony. Tyto společnosti působí méně podezřele než offshore společnosti. Mezi onshorové centra můžeme zařadit Nizozemí, Lucembursko, Spojené státy americké a další.

2.4.3 České společnosti v daňových rájích

Offshore společnosti jsou podniky, které mají své sídlo v některé z výhodných daňových lokalit, přičemž jeho reálná ekonomická aktivita je uskutečňována někde jinde. Proto mají

²⁵ Členění daňových rájů. *Daňové Ráje.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danoveraje.eu/danovy-raj/>

daňové oázy značně výkonnou ekonomiku a životní úroveň jejich obyvatel je poměrně vysoká.²⁶ Na tomto místě si nyní představíme nejoblíbenější daňové lokality českých firem.

Jak již bylo zmíněno, založit sídlo společnosti v daňovém ráji není složité, většinou se jedná o proces v řádu několika dní. Na trhu existuje mnoho firem, které tyto služby nabízejí a je nutno podotknout, že na takovou nabídku tuzemské firmy slyší. Celkově tak nalezneme 12 719 českých firem sídlících v daňových rájích. V obrázku č. 2.2 můžeme vidět, že nejvíce českých společností se nachází v Nizozemí a to 4 443, v USA sídlí 2 903 firem a třetí nejoblíbenější zemí je Lucembursko, ve kterém je 1 173 společností. Počet firem odcházejících z České republiky do zemí s příznivějšími podmínkami neustále roste a vzhledem k politické a daňové situaci v ČR se nepředpokládá, že by se tento vývoj do budoucna výrazně změnil.

Obr. č. 2.2.: České firmy v daňových rájích



Zdroj: ČEKIA [on-line]. 2013. [cit. 22.2.2014]. Dostupné z: http://archiv.bisnode.cz/images/stories/Bisnode_Informacni_bulletin_25_pro_web.html

Nizozemí

I když dochází v posledních letech k odlivu firem z této země a to z důvodu růstu finančních nákladů na vedení podniků, je stále nejoblíbenější onshorovou zemí mezi českými firmami

²⁶ GOLA, Petr. Evropské daňové ráje. *Finance.cz* [online]. 2009 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/220164-evropske-danove-raje/>

pro svou výhodnější legislativu, předvídatelné chování úřadů a stabilní právo. Pro firmy je podnikatelské prostředí v Nizozemí velmi důvěryhodné. Proto sem odcházejí podniky z ČR, i když jsou české a nizozemské firemní daně srovnatelné. Mezi společnostmi, které mají své sídlo v tomto státě, patří například Leo Express, PPF²⁷, KKCG²⁸ nebo Linet.²⁹

USA

Stejně jako Nizozemí jsou i Spojené státy americké onshorovou destinací, avšak počet firem zakládajících své sídlo zde oproti Nizozemí roste. Meziročně zde založilo své sídlo 115 společností. USA jako takové nepovažujeme za tradiční daňový ráj, ale za určitých podmínek na něj tak nahlížíme. Mezi tyto podmínky můžeme zařadit, že vlastníkem nebo spoluvlastníkem společnosti nesmí být občan USA, který může obchodovat jen s americkými nerezidenty a nesmí zaměstnávat občany Ameriky. Zároveň však nesmí mít v Americe příjmy či daňové povinnosti. Důvod proč registrovat firmu v USA je jednoduchý, americké firmy mají lepší pověst než společnosti registrované v klasických daňových rájích.

Lucembursko

Hlavní výhoda, kterou poskytuje Lucembursko a která přivádí společnosti do této země je, že firmy získají úlevu od daně z kapitálových zisků a dividendového příjmu. Mimo jiné tu má sídlo například společnost Evraz Vítkovice Steel či Pachtův palác.

Britské Panenské ostrovy

Na Britských Panenských ostrovech má své sídlo 455 společností z ČR. Jedná se o nejoblíbenější offshore centrum vůbec, což dokládá i fakt, že je zde zaregistrováno přes 800 000 firem z celého světa. Jeho obliba spočívá v tradici, diskretnosti a politické stabilitě. Lukáš Randa ze společnosti Akont Trust Company říká, že se atraktivnost tohoto centra v poslední době snižuje a hlavní příčinu spatřuje ve zrušení akcí na doručitele a nově vniklé povinnosti je vést v centrálním depozitáři. Z českých firem se zde nachází Šroubárna Libčice, Hotel u Zlatého kola nebo Harvard Group.³⁰

²⁷ Jedná se o skupinu, která investuje do řady odvětví od zemědělství, těžbu nerostu, přes nemovitosti, pojišťovnictví, maloobchodní služby, finanční služby, bankovníctví až po biotechnologie.

²⁸ Jedná se o nadnárodní privátní investiční a finanční skupinu směřující do akvizic a rozvoje strategických portfolií především v oblasti průmyslu, zemního plynu, investic a ropy.

²⁹ Daňové ráje - přehled sídla českých firem. *Centrum.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://aktualne.centrum.cz/finance/grafika/2013/04/28/danove-raje-prehled-sidla-ceskych-firem/?cid=800758>

³⁰ Tamtéž.

Majitelé společností v daňových rájích kontrolují 3,3 % z 366 500 tuzemských společností a do základního kapitálu těchto firem přinesli skoro 400 miliard Kč, což tvoří 16 % celkového ZK českých firem.³¹ Některé odhady ukazují, že stát díky odchodu firem do daňových rájů přichází každý rok o desítky miliard korun. Avšak podle bývalého ministra financí Miroslava Kalouska jsou odhady nadhodnocené a ztráta finančních prostředků se pohybuje pouze v rámci jednotek miliard. Pravdou ale je, že množství peněz, o které stát přichází nelze jednoznačně určit.

Podle statistik zpracovaných společností ČEKIA dochází poprvé za posledních sedm let k poklesu firem především v evropských daňových lokalitách jako jsou Nizozemí a Lucembursko, naopak růst počtu společností byl zaznamenán v offshore finančních centrech jako Belize, Seychely nebo Panama.³²

2.4.4 "Vnitřní" daňové ráje v České republice

Jak vyplývá z informací ministerstva financí, i v České republice můžeme nalézt lokality, které poskytují firmám určité výhody v oblasti daní a to především z důvodu, že finanční úřady v Praze a v jiných větších městech nejsou schopny provádět finanční kontrolu dostatečně často a tak se může stát, že firmy mohou na dopis s modrým pruhem od finančního úřadu čekat někdy i více než 300 let. Proto se stávají určitá místa České republiky zajímavými daňovými lokalitami, které mohou podstatně snížit administrativní i personální zátěž v souvislosti s méně častými kontrolami ze strany finančního úřadu.³³

Z údajů ze statistiky zpracované firmou e-office Czech Republic s. r. o. a zveřejněné na jejich webové stránce snadno zjistíme, že takovým "daňovým rájem" je v ČR například Praha 2. Do společnosti se sídlem v tomto místě přijde finanční kontrola pouze jednou za 373 let. Naopak například do podniku sídlícího v Mnichově Hradišti se kontrola podívá mnohem častěji a to jednou za dvanáct let.³⁴

³¹ Počet českých firem v daňových rájích stoupl. *Hospodářské noviny* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://hn.ihned.cz/c1-61601950-pocet-ceskych-firem-v-danovych-rajich-stoupl>

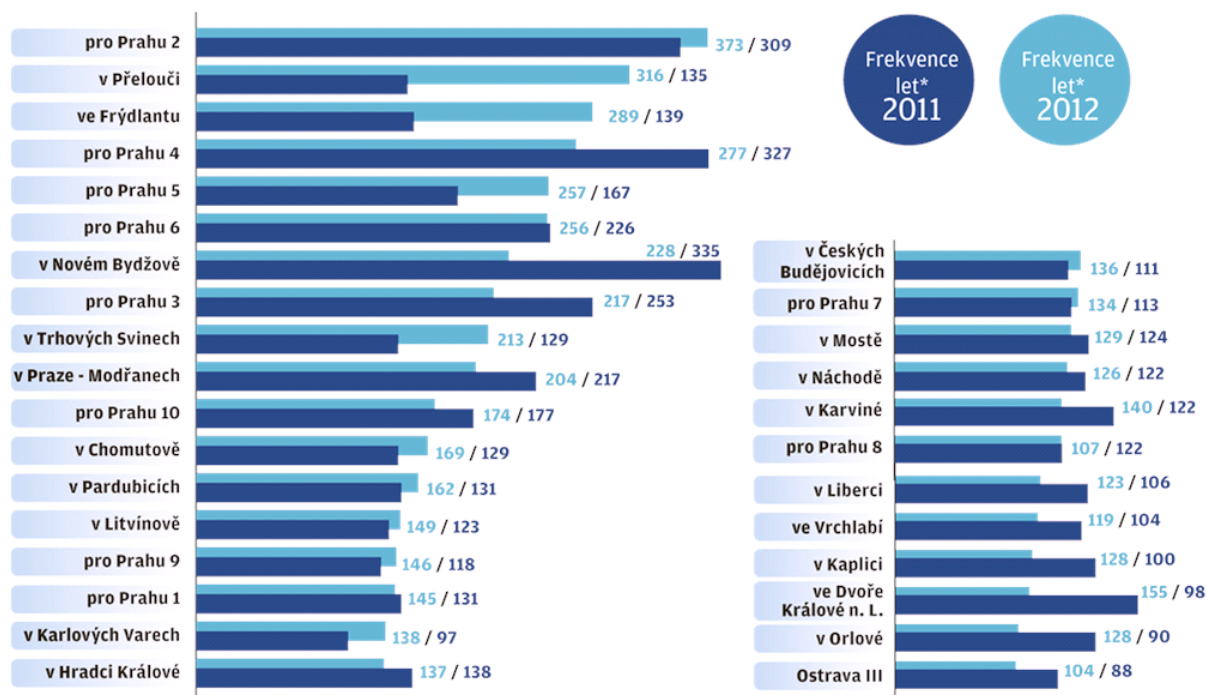
³² České firmy se odvracejí od daňových rájů. *ČT24* [online]. 2013 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/223099-ceske-firmy-se-odvraceji-od-danovych-rajů/>

³³ KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, 2013. 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3.

³⁴ ZUZA, Michal. Analýza činnosti finančních úřadů. *E-office Czech Republic s.r.o.* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz/wp-content/uploads/2013/03/Anal%C3%BDza-%C4%8Dinnosti-finan%C4%8Dn%C3%ADch-%C3%BA%C5%99ad%C5%AF-2013-dlouhodob%C3%BD-trend.pdf>

V obrázku č. 2. 3 je zachycen seznam vybraných měst v České republice s periodicitou daňových kontrol. Tyto údaje vedou k úvahám, jestli je potřeba provozovat podnikání v daňových rájích s minimálním zdaněním, když můžeme v ČR nalézt místa nabízející zmíněný komfort daňových správ. Mimo to z údajů zveřejněných na stránkách Eurostatu³⁵ jsou sazby daně z příjmu v ČR jedny z nejnižších v rámci EU.

Obr. č. 2. 3.: Seznam "vnitřních daňových rájů"



Zdroj: Lidovky [online]. [cit. 22.2.2014]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financni-urad-1te-/firmy-trhy.aspx?c=A130302_164753_firmy-trhy_mtr

³⁵ Eurostat je statistický úřad Evropské unie, který byl založen v roce 1953 v Lucemburku. Jeho úkolem je poskytovat statistiky a data Komisi, ostatním generálním ředitelstvím a jiným evropským institucím za účelem analýzy a definice politiky EU.

3. Ekonomické a právní důsledky daňových úniků

Důsledky daňových úniků jsou značné. V této kapitole se budeme věnovat jednotlivým oblastem, které daňová kriminalita ovlivňuje. Nejdříve si popíšeme důsledky ekonomické, jež můžeme rozdělit na makroekonomické a mikroekonomické, potom si vymezíme právní a trestněprávní důsledky. V části, která bude věnována trestněprávním důsledkům bude zmíněna novinka, jenž v České republice platí od roku 2012 a to trestní odpovědnost právnických osob.

3.1 Makroekonomické důsledky

Následující text práce bude věnován makroekonomickým důsledkům a to především vlivu daňových úniků na státní rozpočet a nezaměstnanost.

Státní rozpočet

Jak již bylo uvedeno dříve, příjmy z daní tvoří podstatnou část příjmů veřejných rozpočtů. Proto vyhýbání se daním či jejich zkracování vede ke snížení množství finančních prostředků směřujících do státního rozpočtu, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků (obce, kraje) a mají tedy negativní vliv na příjmy rozpočtů, což má za následek nižší objem prostředků, které jsou potřebné na veřejné potřeby. To znamená, že jsou státem snižovány výdaje na určité oblasti jako například školství, vývoj a výzkum, zdravotnictví apod.

Daňová kriminalita způsobuje, že je do státního rozpočtu vybráno menší množství prostředků, což způsobuje vznik schodku státního rozpočtu. Hromaděním rozpočtového deficitu dochází ke vzniku a růstu státního dluhu. Podle údajů zveřejněných na internetových stránkách Ministerstva financí ČR se schodek státního rozpočtu v roce 2013 nachází na úrovni 1,86 bilionu korun. Každý český občan tak průměrně dluží 160 103 korun. V tabulce č. 3.1 je zachycen dvacetiletý vývoj státního dluhu od roku 1993 až do roku 2013.

Tab. č. 3.1.: Státní dluh v letech 1993 až 2013

Státní dluh České republiky			
Rok	Dluh (v mld. Kč)	Rok	Dluh (v mld. Kč)
1993	158,8	2004	592,9
1994	157,3	2005	691,2
1995	154,4	2006	802,5
1996	155,2	2007	892,3
1997	173,1	2008	999,5
1998	194,7	2009	1178,2
1999	228,4	2010	1344,1
2000	289,3	2011	1499,4
2001	345,0	2012	1667,6
2002	395,9	2013	1683,3
2003	493,2		

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2014, vlastní zpracování

V tabulce můžeme vidět, že od roku 1995, kdy byl státní dluh ČR ve výši 154,4 mld. Kč neustále narůstá, i když se tempo růstu zadlužení v letošním roce zklidnilo a přírůstek je nejnižší od roku 1996. Přitom se však odhaduje, že nová vláda tento vývoj otočí a zadlužování České republiky bude zase rychlejší. Průměrná doba, která zbývá do splatnosti dluhu ke konci roku 2013 je 5,6 let. Financování dluhu je zajištěno prostřednictvím státních dluhopisů, pokladničními poukázkami, půjčkami od Evropské investiční banky nebo přímými půjčkami. Předpokládá se, že v roce 2016 bude u státního dluhu dosaženo hranice dva biliony korun.³⁶

V posledních letech nebyl schodek státního rozpočtu způsoben jen nelegálními daňovými úniky, ale i přesto se na něm podíleli podstatnou měrou.

Nezaměstnanost

Racionálním chováním všech podnikatelů i zaměstnanců je odvádět ze svých příjmů co nejméně na daních. To vede některé subjekty k tomu, že zatajují či si uměle snižují své příjmy nebo se přesouvají do daňově příznivějších zemí, čímž si vytvoří výhodu oproti svým konkurentům v podobě ušetřených finančních prostředků, které mohou investovat do rozvoje

³⁶ Čtvrtletní informace o řízení dluhového portfolia - prosinec 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/hospodareni/rizeni-statniho-dluhu/publikace-a-prezentace/dluhove-portfolio-ctvrtletni-informace/2013/ctvrtletni-informace-o-rizeni-dluhoveho-16402>

svých podniků. V případě, že poctivé společnosti mají na trhu horší postavení, mohou mít nedostatek finančních prostředků pro svou činnost a jsou nuceny propouštět nebo dokonce ukončit svou činnost. V důsledku těchto okolností může dojít k nárůstu nezaměstnanosti a tím roste i pravděpodobnost růstu šedé (stínové) ekonomiky, protože si lidé snaží přilepšit prací na černo, která je zatajována, nedaněna a nejsou odváděny platby na sociální pojištění. Vedle negativních důsledků, nalezneme u stínové ekonomiky i její pozitivní stránku, za kterou můžeme považovat zvyšování příjmů obyvatelstva a vytváření nových pracovních míst. Proti šedé ekonomice je třeba bojovat, ale ne příliš, jelikož podstatná část osob to dělá z nutnosti.

Motivace pracovat na černo (bez pracovní smlouvy) vzniká především v době, kdy se zpomaluje tempo růstu reálných mezd a ekonomického růstu, dochází k úsporným opatřením v oblasti sociální, k nepřímému nebo přímému zdanění nebo k růstu chudoby. Práci na černo neovlivňuje pouze potřeba zvýšit svůj příjem, ale i zadlužení. To se týká především malých rodinných podniků nebo osob samostatně výdělečně činných.³⁷

Podle údajů získaných z internetových stránek Úřadu práce ČR vrostla míra nezaměstnanosti v lednu 2014 na 8,6 %, což představuje 629 274 nezaměstnaných osob. Úřad práce České republiky využívá nástroje v rámci APZ (aktivní politika zaměstnanosti), které pozitivně ovlivňují vývoj na trhu práce. Na konci ledna 2014 tak ÚP podpořil 40 283 uchazečů o zaměstnání.³⁸

Z uvedených informací vyplývá, že se jedná o začarovaný kruh, jelikož se kvůli daňovým únikům snižují příjmy veřejných rozpočtů a tím i finanční prostředky určené na veřejné výdaje. To může ovlivnit i oblast státní politiky zaměstnanosti.

3.2 Mikroekonomické důsledky

Důsledky daňových úniků se neprojevují pouze v oblasti makroekonomické, ale i mikroekonomické, kde ovlivňují hospodářskou soutěž.

³⁷ FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: Sondy, 2007. 358 s. ISBN 978-808-6846-217.

³⁸ URBÁNEK, Vladimír. ČR - počet nezaměstnaných v lednu stoupl o 32 441 na 629 274, míra rostla na 8,6%. *Kurzy.cz*[online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://zpravy.kurzy.cz/362105-cr-pocet-nezamestnanych-v-lednu-stoupl-o-32-441-na-629-274-mira-rostla-na-8-6/>

Hospodářská soutěž

Jak bylo uvedeno výše, z mikroekonomického hlediska daňová kriminalita ovlivňuje především hospodářskou soutěž. Motivací soupeřících subjektů na trhu je vytváření zisku. Jejich celkový zisk roste v závislosti na rostoucích výnosech a klesajících nákladech, proto se soutěžitelé snaží zvolit takovou strategii, která jim přinese nákladovou úsporu. A takovou úsporou může být i úspora daňová, získaná nelegální činností.

V případě, že jeden ze soutěžitelů plní své daňové povinnosti poctivě, může se vůči nepoctivému soutěžiteli, který se dopouští daňových trestných činů ocitnout v nevýhodě, jelikož bude mít méně finančních prostředků, které odvede státu a může se tak zásadně snížit jeho schopnost bojovat proti konkurenci na trhu. Jde především o to, že klesá konkurenceschopnost podniku nejen vůči zákazníkům, ale i ve vztahu k výběrovým řízením na soukromé i veřejné zakázky. Podle Davida Ondráčka ředitele společnosti Transparency International skončilo za posledních pět let na účtech společností, které jsou registrovány v daňových rájích zhruba 160 mld. Kč. Problémem tedy není jen, že v daňových oázách končí zisky firem, ale i finanční prostředky za státní zakázky.³⁹

Dalším faktorem, který ovlivňuje konkurenceschopnost firem na trhu je i fakt, že v důsledku daňových úniků je méně peněz ve státním rozpočtu a proto je stát nucen zvyšovat daně, což má opět negativní vliv na čestného soutěžitele, protože ten si své povinnosti plní poctivě a odvede tak na daních více než subjekt podvádějící. A opět tak klesá jeho konkurenceschopnost na trhu.

3.3 Právní důsledky

Ne každý daňový únik je trestným činem. Právní předpisy v oblasti daní jsou značně složité a nedávají tak jednoznačné vodítko, které by sloužilo k odlišení nelegálních a legálních činností, ani pro definování hranic trestního bezpráví. Z hlediska trestněprávního jsou řešeny pouze závažné daňové trestné činy. Drobnější daňové delikty jsou řešeny v rámci daňového řádu. To je dáno ustanovením § 12, odst. 2, trestního zákoníku, ve kterém je upravena zásada subsidiarity trestní represe. Prostřednictvím tohoto principu je vyžadováno, aby stát

³⁹ Z cizího krev neteče. Lze zabránit mizení našich peněz do daňových rájů? *Česká televize* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.ceskatelivize.cz/ct24/ekonomika/245038-z-ciziho-krev-netece-lze-zabranit-mizeni-nasich-penez-do-danovych-rajů/>

uplatňoval zdrženlivě prostředky trestního práva, tzn. zejména v situacích, kdy jiné právní prostředky nejsou účinné nebo selhávají. Pro uplatnění trestní odpovědnosti je třeba, aby byly porušením povinnosti naplněny znaky konkrétní skutkové podstaty TČ a aby svou intenzitou dosáhl určitého stupně společenské nebezpečnosti. Tato odpovědnost je tedy uplatňována, pokud není postačující uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.⁴⁰

Správněprávní odpovědnost

Pokud se daňový subjekt dopustí daňového přestupku nebo správního deliktu, budou mu uloženy sankce podle § 250 - 252, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Daňovému subjektu mohou být v rámci daňového řádu uloženy pouze sankce v peněžitě formě. V případě nepřiznání a nezaplacení daní hrozí poplatníkovi pokuta za nepodané daňové přiznání ve výši až 5% z nezaplacené daně (nejméně 500 Kč), zaplacení penále ve výši 20 % z daně, protože nesdělil správnou výši daně a v neposlední řadě musí poplatník zaplatit úrok z prodlení, pokud daň činila více než 200 korun. To znamená, že pokud správce daně odhalí nezaplacení daně, musí poplatník zaplatit celkovou dlužnou daň a navíc ještě zhruba 2/3 daně.⁴¹

Trestněprávní důsledky

Trestněprávní důsledky pro osoby, které se dopouštějí daňové kriminality jsou vymezeny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Za trestný čin daňový může být pachateli uložen peněžitý trest, zákaz činnosti nebo odnětí svobody. Jednotlivé sankce jsou upraveny odstavci § 240 a § 241 TZ. V rámci placení daní, pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení se může právnická i fyzická osoba dopustit trestného činu. Trestné činy daňové jsou posuzovány z hlediska rozsahu získaného prospěchu, jehož vymezení nalezneme v § 138, odst. 1, trestního zákoníku. Hranice tohoto prospěchu jsou vymezeny následovně:

- prospěch nikoliv nepatrný (prospěch ve výši nejméně 5 000 Kč),
- prospěch nikoliv malý (prospěch ve výši nejméně 25 000 Kč),
- větší prospěch (prospěch ve výši nejméně 50 000 Kč),
- značný prospěch (prospěch ve výši nejméně 500 000 Kč),

⁴⁰ FRANTOVÁ, Barbora. Princip subsidiarity trestní represe. *Ústav práva a právní vědy* [online]. 2009 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.ustavprava.cz/cz/sekce/casopis-pravo-2010-2-princip-subsidiarity-trestni-represe-155>

⁴¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

- prospěch velkého rozsahu (prospěch ve výši nejméně 5 000 000 Kč).⁴²

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku

„Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

- *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*
- *poruší-li čin k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
- *spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.“⁴³

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku

„Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.“⁴⁴

⁴² Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Str. 66-67

⁴⁴ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Str. 67

V souvislosti s trestným činem podle § 241 TZ dává stát neplatiči ještě šanci zaplatit do určité doby. To je vymezeno zvláštním ustanovením o účinné lítosti v § 242. V případě, že pachatel dodatečně splnil svou povinnost dříve, než soud prvního stupně začal vyhlášovat rozsudek, trestní odpovědnost zaniká.⁴⁵

Významem účinné lítosti je především motivovat FO nebo PO slibem beztrestnosti k tomu, aby napravila nebo zabránila škodlivému následku spáchaného trestného činu. V případě § 241 jde především o přiměnění zaměstnavatele nebo plátce k dodatečnému splnění povinností předepsaných zákonem (odvedení daně, pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti či pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců). Důvod, proč stát umožňuje využít ustanovení o účinné lítosti, je jeho zájem na dodatečném odvedení povinných plateb, které je upřednostňováno před trestním postihem pachatele.⁴⁶

Trestní odpovědnost právnických osob

Trestní odpovědnost právnických osob nebyla v České republice do 31. 12. 2011 možná, proto byla vždy za určitý trestný čin odpovědná jen osoba fyzická. Od 1. ledna 2012 nabyl účinnosti zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který tuto skutečnost změnil. V rámci kontinentální Evropy byla Česká republika jedním z posledních států, který tento zákon zařadil do právního řádu. Dle tohoto zákona není právnická osoba trestně odpovědná za všechny trestné činy tak, jak je zná náš trestní zákoník, nemůže například spáchat vraždu, ale může se dopustit zhruba jedné třetiny (asi 80) trestných činů uvedených v trestním zákoníku. Nemůže například spáchat vojenský trestný čin, trestný čin proti životu a zdraví nebo trestný čin proti brannosti.

Můžeme nalézt dva modely trestní odpovědnosti právnických osob a to model nepravé trestní odpovědnosti a model pravé trestní odpovědnosti. Model nepravé trestní odpovědnosti dovoluje odpovědnost jen fyzických osob jednajících jménem PO a tyto právnické osoby lze pak postihnout formou trestního opatření majícího podobu spíše ochranného opatření. Tento model funguje například na Slovensku. Model pravé trestní odpovědnosti spočívá v tom,

⁴⁵ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní zákoník II. §140 až 421*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

že PO lze postihnout i v situaci, že nebylo prokázáno spáchání trestného činu konkrétní FO, ačkoli bylo zjevné, že k jeho spáchání došlo v rámci dané PO a v její prospěch. Tento model byl použit v České republice.

Jelikož nelze právníckým osobám ukládat stejné tresty jako osobám fyzickým, příkladem může být trest odnětí svobody, jsou jim ukládány speciální tresty, kterými jsou:

- zrušení právnícké osoby,
- peněžitý trest,
- zákaz činnosti,
- propadnutí majetku,
- propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty,
- zákaz přijímání dotací a subvencí,
- zákaz plnění veřejných zakázek, účasti ve veřejné soutěži nebo v koncesním řízení,
- uveřejnění rozsudku.

Průběh trestního řízení je stejný jak pro právnícké, tak fyzické osoby, neexistují žádná odlišná pravidla. Pokud se trestného činu dopustí fyzická i právnícká osoba zároveň, povede se vůči nim společně řízení. Například za trestný čin zkrácení daně bude stíhána jak FO, která měla placení daní v dané PO na starosti, tak právnícká osoba, která měla zákonnou povinnost daně platit.⁴⁷

3.4 Ostatní důsledky

Neméně nebezpečným důsledkem daňové kriminality v ČR je i špatná daňová morálka. Vysoká míra politické a společenské tolerance proti subjektům, které nepřiznávají a neplatí daně se nezmenšuje. Špatná daňová morálka je důsledkem toho, že případné odhalené nelegální daňové úniky jsou nedůsledně postihovány, právní úprava prochází častou novelizací a tím dochází ke ztrátě právní jistoty. Jde především o to, že subjekty dopouštějící se protiprávního jednání, nebyly v minulosti nuceny nést odpovědnost za své činy a to ať už ve formě finančních, morálních nebo trestních sankcí.

⁴⁷ Trestní odpovědnost právníckých osob. *Trestni-rizeni.com* [online]. 2012 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.trestni-rizeni.com/dokumenty/trestni-odpovednost-pravnickych-osob>

3.5 Případy daňových úniků v rámci daně z příjmů v ČR

Pro ilustraci jsou v následující části diplomové práce uvedeny případy daňových úniků v rámci daní z příjmů. Jedná se o daňové trestné činy, které se v posledních letech podařilo odhalit.

Pojišťovací zprostředkovatelé a agenti

V prosinci roku 2013 se podařilo pracovníkům Finanční správy ČR odhalit úniky na dani z příjmů u pojišťovacích zprostředkovatelů a agentů v celkové výši přes 30 milionů Kč. Pracovníci prošetřovali příjmy 26 tisíc pojišťovacích zprostředkovatelů a agentů, přičemž na základě analýz zjistili, že skoro šest tisíc těchto osob, náležitě neplní povinnosti ukládané daňovými zákony. Z kontroly vyplývá, že nejčastěji si subjekty uplatnily vyšší výdajový paušál, než této činnosti zákon předepisuje. Nebyl to však jediný prohřešek daňových subjektů, v některých případech nebylo daňové přiznání podáno vůbec a tím své příjmy úplně zatajili. I když byli zprostředkovatelé a agenti o akci informováni prostřednictvím mediální kampaně a tím dostali možnost dodatečně splnit své daňové resty formou dodatečného daňového přiznání, tuto příležitost využilo pouhých 500 daňových subjektů. Cílem podobných kampaní je snaha finanční správy pomoci subjektům, jež neúmyslně opomenou dostát svým daňovým povinnostem.⁴⁸

Karlovy Vary

Další případ daňového úniku u daně z příjmů byl odhalen v roce 2012 v Karlových Varech. Trestně stíháni jsou dva muži za přečin neodvedení daně. Tyto osoby jsou podezřelé z úmyslného neodvedení daně z příjmů FO za zdaňovací období 2011 a stíháni jsou na svobodě. Oba muži neplnili řádně svou daňovou povinnost, která jim vyplývala ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. První z mužů neodvedl celkem 92 tisíc korun a druhý 120 tisíc korun.⁴⁹

⁴⁸ JEŽKOVÁ, Jitka. Pracovníkům Finanční správy ČR se podařilo odhalit daňové úniky na dani z příjmů u pojišťovacích agentů a zprostředkovatelů ve výši přes 30 milionů korun. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/pracovnikum-financni-spravy-cr-se-podarilo-odhalit-danove-uniky-na-dani-z-prijmu-4524>

⁴⁹ PAPEŽOVÁ, Zdeňka. Neodvedení daně. *Policie České republiky* [online]. 2012 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/neodvedeni-dane-348911.aspx>

Jihočeský kraj

Z trestného činu neodvedení daně a pojistného na sociální zabezpečení jsou podezřelí dva muži z Táborska. V prvním případě se jedná o muže ve věku padesát let, jenž měl podat vyúčtování daně z příjmů FO ze závislé činnosti za období od roku 2008 do roku 2012. Avšak z tohoto vyúčtování vyplynulo, že má nedoplatek, který do dnešní doby neuhradil. Svým jednáním způsobil škodu ve výši téměř 607 000 korun. Pokud bude tomuto muži prokázána vina, hrozí mu trest v podobě zákazu činnosti či odnětí svobody až na tři roky. V druhém případě se jedná o šedesátiletého muže, jednatele společnosti, která svým zaměstnancům vyúčtoval, ale nezaplatil za ně daň z příjmů FO ze závislé činnosti a to za období 2009 až 2013, přitom je zároveň podezřelý, že za stejné období neuhradil pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Svým konáním tak měl způsobit škodu ve výši téměř sedm milionů korun. Pokud mu bude prokázána vina, hrozí mu buď trest peněžitý nebo trest odnětí svobody na jeden rok až pět let.⁵⁰

Plzeňský kraj

Kriminalisté z Plzeňského kraje prošetřují trestnou činnost jednoho manželského páru z Domažlic. Šestapadesátiletý muž je ředitelem a jediným jednatelem společnosti sídlící v Domažlicích, jejíž předmět činnosti spočívá v realitní činnosti, pořádání kulturních produkcí a zábav, výrobě kotlů, kovových konstrukcí a kontejnerů, koupi zboží a jeho následném prodeji a zámečnictví, sekretářkou v této společnosti je jeho šestapadesátiletá manželka. Záměrem tohoto manželského páru bylo vyhnout se zákonné daňové povinnosti s úmyslem zkrátit daň z příjmů PO (úmyslně snížili základ daně z příjmů PO společnosti). Trestného činu zkrácení daně se dopouštěli v období od 1. ledna 2009 do 22. června 2011, kdy vyráběli fiktivní účetní doklady jako výplatní listiny a cestovní příkazy. Protože majitel společnosti předal policistům všechny účetní a jiné doklady, které byly formálně v pořádku, bylo prošetřování složité. Avšak po náročné analýze předložených dokladů vypátrali, že zaměstnanci podniku předkládali zaměstnavateli jiné cestovní příkazy, než které společnost vedla v účetních dokladech. Při domovní prohlídce našli policisté pravé výplatní listiny, je tedy zřejmé, že manželé vedli druhé účetnictví. Zaměstnanci dané společnosti uvedli, že částky na cestovních příkazech jsou vyšší, než které jim proplatil zaměstnavatel. Tento manželský pár tedy úmyslně zvyšoval náklady společnosti z důvodu zkrácení daně z příjmů

⁵⁰ KOZOŇOVÁ, Lenka. Neodvedení daně. *Policie České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/neodvedeni-dane-67170.aspx>

PO. Celková škoda, kterou svým chováním manželé způsobili, byla vyčíslena v celkové výši téměř 2 200 000 korun. Pokud budou manželé uznáni vinnými, může jim být udělen trest odnětí svobody ve výšce až osmi let.⁵¹

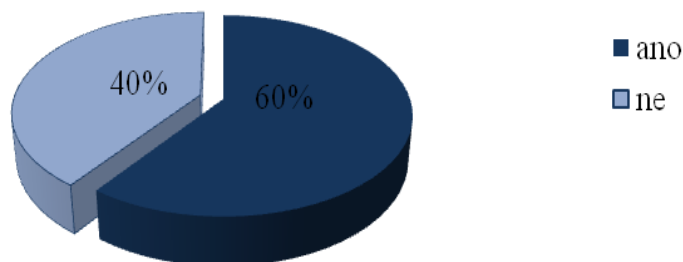
3.6 Dotazníkové šetření

V rámci diplomové práce byl proveden průzkum zaměřený na povědomí populace o daňových únicích v rámci daní z příjmů. Cílem bylo analyzovat, kolik z dotázaných lidí platí daně z příjmů, jestli se snaží daňově optimalizovat, zda se někdy vyhýbali své daňové povinnosti, jestli u nich probíhala někdy daňová kontrola nebo zda považují daňové trestné činy za závažný problém. Průzkumu se zúčastnilo 174 respondentů prostřednictvím papírového i elektronického dotazníku, který je uveden v příloze č. 3.

Z průzkumu vyplývá, že 78 % ze všech respondentů v současné době platí daně z příjmů, z toho je 52 % zaměstnanců, 22 % podnikatelů a 3 % pracujících důchodců. V grafu č. 3.1 je zobrazeno, že více než polovina (60 %) osob legálně snižuje svou daňovou povinnost, tedy daňově optimalizuje. Možnost pracovat se svým daňovým základem má každý poplatník daní z příjmů a záleží jen na něm, zda a jak tuto možnost využije. Nejvíce způsobů, jak snížit svou daňovou povinnost však stále nalezneme u osob samostatně výdělečně činných. Podle získaných údajů daňově optimalizují nejvíce lidé z vysokoškolským vzděláním (67 %). Možnosti snížit si v souladu se zákony daňový základ využívá zhruba jedna čtvrtina osob se středoškolským vzděláním zakončeným maturitou (26 %) a pouhých 7 % osob se středním vzděláním zakončeným výučním listem. Je tedy zřejmé, že lidé s nižším vzděláním o možnostech optimalizace nemají dostatek informací a spousta z nich zřejmě ani netuší, že si mohou základ daně různými způsoby snížit.

⁵¹ TELEKEŠOVÁ, Ivana. Zkrácení daně. *Policie České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/zpravodajstvi-plk-zkraceni-dane.aspx>

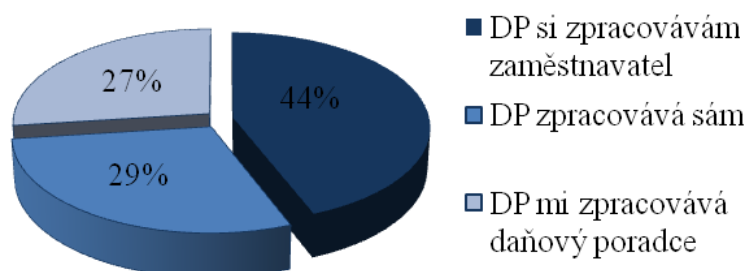
Graf. č. 3.1 : Snažíte se optimalizovat, tzn. legálně snižovat svou daňovou povinnost?



Zdroj: vlatní dotazníkový průzkum, 2014

Z údajů získaných z průzkumu, které jsou zachyceny v grafu č. 3.2, vyplývá, že si 27 % ze všech respondentů platících některou z důchodových daní zpracovává svá daňová přiznání (DP) samo, 29 % z nich využívá služeb daňových poradců a za 44 % osob zpracovává daňová přiznání zaměstnavatel. Avšak ne všichni zaměstnanci si nechávají zpracovávat svá daňová přiznání zaměstnavatelem, z celkového počtu 90ti zaměstnanců si 15 z nich nechává zpracovat DP prostřednictvím daňových poradců a 18 zaměstnanců si jej zpracovává samo. Pokud osoby využijí služeb daňových poradců, mají na podání daňového přiznání další tři měsíce navíc, odevzdávají ho tedy nejpozději k 30. červnu. Další výhodou, proč využít těchto služeb je i skutečnost, že se daňoví poradci velmi dobře a rychle orientují v daňovém systému, v plánovaných novelách a v častých změnách v daňových zákonech a to nejen u daní z příjmů. Osoba, která vykonává tuto činnost by se měla orientovat nejen v oblasti daní, ale i v účetnictví, občanském zákoníku, insolvenčním zákoně, zákoníku práce a mnoha dalších předpisech.

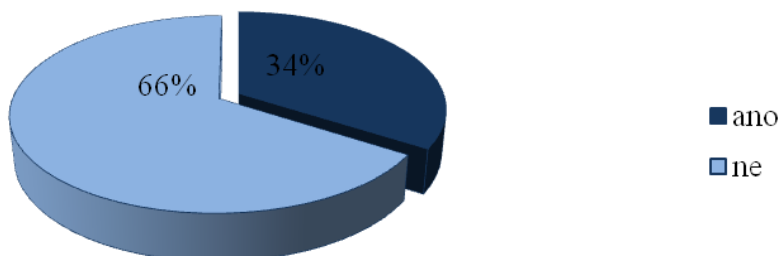
Graf č. 3.2: Zpracování daňového přiznání



Zdroj: vlastní dotazníkový průzkum, 2014

V grafu č. 3.3 je zachycen počet lidí, kteří někdy pracovali na černo, tedy bez uzavření pracovní smlouvy, dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti. Ze zjištěných údajů vyplývá, že 66 % ze všech dotázaných lidí někdy pracovalo bez příslušného oprávnění. Je tedy zřejmé, že nelegální práci vykonává mnoho lidí, přičemž se nejedná pouze o cizince či osoby bez vzdělání, ale v důsledku rostoucí nezaměstnanosti roste i počet nelegálních pracovníků z řad vysokoškoláků. Lidé často odůvodňují nezákonné zaměstnávání tím, že je lepší práce nelegální než vůbec žádná a potřebou zvýšit si své příjmy. A i když je vykonávání nelegální práce velmi riskantní a hrozí za ně jak pracovníkům, tak společnostem vysoké pokuty, dochází k rozrůstání tohoto nešvaru. Předpoklad, že údaje zjištěné z dotazníku zobrazuje lidi, kteří někdy pracovali na černo, vychází z úvahy, že osoby během vyplňování dotazníku neměly zábrany odpovědět na tuto otázku, protože věděly, že respondenti nemohou být za svou odpověď sankcionováni.

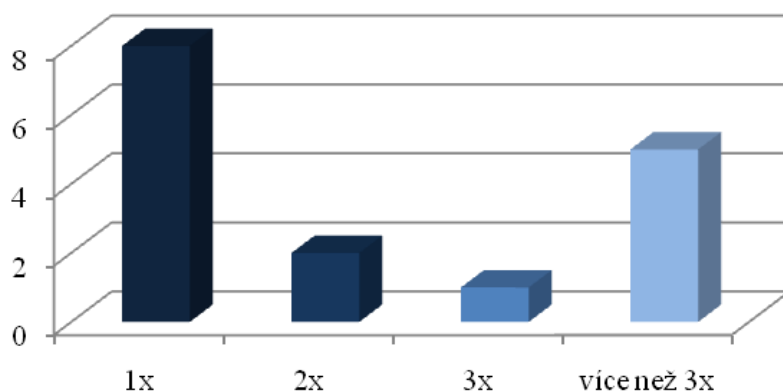
Graf. č. 3.3: Pracoval/a jste někdy bez příslušného oprávnění? (bez pracovní smlouvy, dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti)



Zdroj: vlastní dotazníkový průzkum, 2014

Mnoho lidí, kteří někdy pracovali nebo pracují na černo se domnívají, že se svou činností neprovádějí něco špatného a mnoho z nich ani neví, že se dopouštějí trestného činu daňového. A i kdyby to věděli, tak se případných sankcí příliš neobávají, protože pravděpodobnost daňové kontroly není příliš vysoká. Pouze 27 lidí ze 114, kteří odpověděli kladně na otázku, že někdy pracovali na černo, si uvědomuje, že se dopustili trestného činu. Na otázku: "Považuje daňové trestné činy za závažný problém?" odpovědělo kladně % respondentů, přičemž % dotázaných osob se nedomnívá, že by tyto činy představovaly vážnější problém. V grafu č. 3. 4 je zachycen počet daňových kontrol, které proběhly u dotazovaných osob.

Graf č. 3. 4: Probíhala u Vás někdy daňová kontrola?

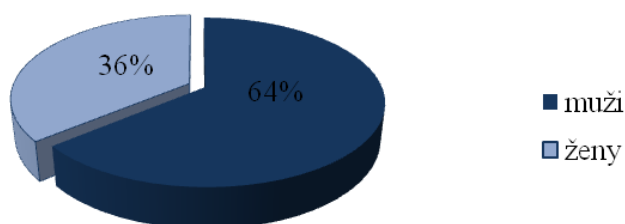


Zdroj: vlastní dotazníkový průzkum, 2014

Z grafu vyplývá, že daňová kontrola proběhla v minulých letech pouze u šestnácti respondentů, z toho u osmi z nich jedenkrát, u dvou subjektů dvakrát, u jednoho subjektu třikrát a u pěti subjektů proběhla daňová kontrola více než třikrát.

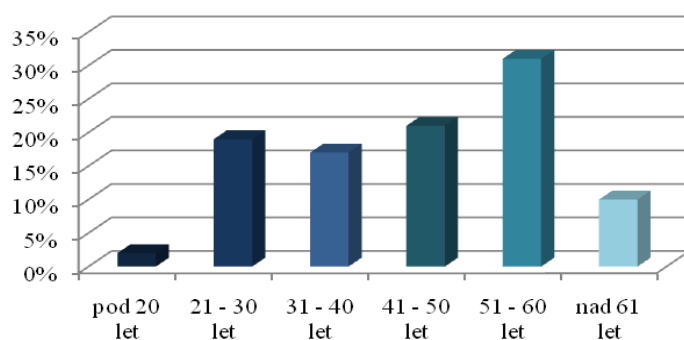
Na závěr této části jsou uvedeny základní informace o respondentech, zejména o jejich pohlaví a věku, které jsou znázorněny v grafu č. 3.5 a grafu č. 3.6.

Graf č. 3. 5: Pohlaví respondentů



Zdroj: vlastní dotazníkový průzkum, 2014

Graf č. 3. 6: Věk respondentů



Zdroj: vlastní dotazníkový průzkum, 2014

Průzkumu se zúčastnilo 174 osob, z toho 64 % mužů a 36 % žen. Nejvíce odpovídajících osob bylo ve věku od 51 do 60 let (31 %), poté následovaly věkové skupiny 41 až 50 let (21 %), 21 až 30 let (19 %), 31 až 40 let (17 %), osob nad 61 let (10 %) a osob pod 20 let (2 %).

4. Doporučení vedoucí k minimalizaci daňových úniků v oblasti daně z příjmu

V rámci této kapitoly jsou navržena opatření, jejichž účelem je snížit objem daňových úniků u daní z příjmů, jsou zde také zmíněny mezinárodní organizace a jejich nástroje, které tyto organizace používají k boji s úniky.

4.1 Navrhovaná opatření

Daňové úniky mají různé formy, které jsou specifické pro danou zemi, ale i všeobecné, které se objevují ve všech zemích. Paleta jejich forem je různorodá, od legálních daňových úniků ve formě daňové optimalizace či využívání mezer v zákonech až po nelegální zaměstnávání českých a zahraničních občanů. Daňové úniky přímo nebo nepřímo ovlivňují velkou část ekonomiky jako celku.

V případě, že občan vystupující jako daňový subjekt z všeobecně známých faktů ví, že jako FO platí daně z velké části i za některé společnosti skrývající se ve schválně krachujících společnostech, je logické a částečně i pochopitelné, že si uvědomí, za koho platí daň, a že ne každý platí daně přiměřené jeho ziskům. To může být negativním stimulem pro subjekty plnící si své daňové povinnosti zodpovědně a včas. Daňová právní úprava a její aplikace může mít proto i negativní dopad. Proto je potřeba, aby stát vytvořil komplexní nástroje na eliminaci faktorů daňové kriminality, jejichž pozitivní dopad by byl měřitelný úrovní finanční a daňové disciplíny s příznivým dopadem na státní rozpočet.

K tomu, aby se státům podařilo donutit subjekty plnit si řádně a včas své daňové povinnosti je třeba nejen účinně bojovat s daňovou kriminalitou, ale i upravit kompetence a pravomoci daňové správy, zvýšit možnosti vzdělávání daňových úředníků, jejich motivaci a dostatečné ocenění za jejich práci.

Boj s daňovou kriminalitou je značně složitý, jelikož osoby dopouštějící se těchto úniků jsou téměř vždy o krok napřed. Proto je tato kapitola zaměřena především na způsoby minimalizace daňových úniků, protože jejich úplná eliminace není v současné době a za

současných podmínek možná.⁵² Znalosti, příležitosti a možnosti osob páchajících daňové úniky nejsou limitovány hranicemi států, komoditami, předmětem podnikání nebo státní příslušností. Po eliminaci jedné formy je vytvořena a realizována nová, která je až následně ze strany příslušných orgánů odhalena a potlačena, protože není možné odstranit něco, co zatím nevzniklo, na druhé straně je vhodným poznáním prostor, na základě kterých dochází k takovému konání, nastavením a realizováním přiměřených opatření možné vznik nových forem potlačit a existující daňové úniky minimalizovat a eliminovat.⁵³ Opatření vedoucí k minimalizaci daňových úniků u daně z příjmů jsou následující:

- zpřehlednění daňové právní úpravy,
- zvýšit úroveň daňové kontroly, zvýšit počet kvalifikovaných pracovníků daňových kontrol a zvýšit účinnost jejich práce,
- vytvořit kvalitnější technické a personální podmínky pro činnost finanční policie a snížit vliv politiky na ni,
- zvýšit a zintenzivnit postihy hrozící za daňovou kriminalitu a
- zvýšit informovanost občanů o hospodaření státu s daněmi a o postihu, který hrozí neplatičům daní.⁵⁴

4.1.1 Zjednodušení právní úpravy daní z příjmů

Zákon o daních z příjmů je pro svou nepřehlednost často kritizovaný. Hlavním důvodem nepřehlednosti je skutečnost, že byl tento zákon během jedenácti let své účinnosti novelizován více než stokrát. A ani rok 2013 nebyl výjimkou. Je jasné, že další a další novelizace na přehlednosti zákona nepřidávají a dochází jimi spíše k prohlubování této nepřehlednosti, která vyvolává nelibost u podnikatelské veřejnosti. V loňském roce došlo k rekodifikaci soukromého práva. Krokem vpřed by mohla být případná daňová rekodifikace, alespoň co se týká zákona o daních z příjmů. Změna právní úpravy daní z příjmů by se stala mnohem srozumitelnější, uspořádanější, přehlednější, transparentnější, vedla by k většímu porozumění ustanovením zákona daňovými poplatníky a v konečném důsledku by dopomohla k lepšímu

⁵² PAULIČKOVÁ, Alena. *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*. Trnava: Trnavská univerzita, 2005. [online], [cit.25.3.2014]. Dostupné z http://www.upol.cz/uploads/media/doc._Paulickova.pdf

⁵³ STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

⁵⁴ PAULIČKOVÁ, Alena. *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*. Trnava: Trnavská univerzita, 2005. [online], [cit.25.3.2014]. Dostupné z http://www.upol.cz/uploads/media/doc._Paulickova.pdf

výběru daní z příjmů. Do doby než vznikne nová daňová legislativa, by bylo správným rozhodnutím snížit objem novelizací týkajících se zákona o daních z příjmů.

4.1.2 Jednotné inkasní místo

Ve většině zemí světa dochází ke zjednodušení systému placení daní a poklesu celkové daňové zátěže. Proto se i v České republice začalo v roce 2011 hovořit o vytvoření jednotného inkasního místa (JIM), jehož cílem je snížení administrativní zátěže. Ke spuštění JIM mělo dojít po několika odkladech k 1. lednu 2015, avšak chybí zákon, který je sice připravený, ale není schválený kvůli politické situaci, která v ČR nastala v loňském roce a k tomuto datu je tedy většina odborné veřejnosti skeptická. Důvodem je, že prioritou politiků nové vlády není sjednocení odvodů.⁵⁵

Vymezení jednotného inkasního místa podle Ministerstva financí ČR je, že se jedná o „*novou soustavu orgánů státní správy, která bude integrovat funkce výběru příjmů veřejných rozpočtů, všech daní, cel a sociálního a zdravotního pojištění, na jeden účet, aby poplatník a plátce měl v podstatě jednoho partnera, vůči kterému si bude splňovat veškeré svoje registrační povinnosti, platit všechny odvody, bude kontrolován jenom z jednoho místa.*“⁵⁶

Jednotné inkasní místo je jedním ze tří pilířů daňové reformy. Prostřednictvím jednotného inkasního místa má dojít ke spojení výběru odvodů na daň z příjmů FO a výběru odvodů na veřejnoprávní pojištění. Později by měl být sloučen i výběr ostatních daní a cel. Význam tohoto projektu spočívá v celkovém zjednodušení systému a co možná největšímu snížení administrativní zátěže. JIM by mělo zjednodušit zejména vztah podnikatelů se státní sférou v tom smyslu, že by měli státní správě odevzdávat co nejmenší počet výkazů, čímž dojde nejen k úspoře administrativních nákladů, ale zejména úspoře časové.

Prostřednictvím tohoto systému by mělo dojít ke zlepšení informovanosti a spolupráce jednotlivých správců těchto plateb, což by se v konečném důsledku mělo promítnout do efektivnějšího vybírání daní a účinnějšímu boji proti daňovým únikům.

⁵⁵ ŠÍMA, Matouš. Jedno inkasní místo – termín zavedení se mění jak aprílové počasí. *Podnikatel.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jedno-inkasni-misto-termin-zavedeni-se-meni-jak-aprilove-pocasi/>

⁵⁶ Jedno inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/jedno-inkasni-misto/zakladni-informace>

Nejúčinnějším opatřením v boji proti daňovým únikům je prevence, která spočívá v omezování příležitostí vedoucích k páchání daňové kriminality. A to ať už z pohledu zpřehlednění zákona o daních z příjmů, snížením daňového zatížení poplatníků, zjednodušením administrativních úkonů či zvýšením mravního vědomí.

4.1.3 Propadnutí majetku

Řešením daňové kriminality by mohlo být i zavedení povinnosti prokázat původ nabytého majetku. Tento nástroj by měl dopadat nejen na osoby, které jsou stíhané za nějaký daňový trestný čin, ale i ty, jejichž majetek mnohonásobně převyšuje jejich příjmy a mohly tak nabýt majetek nelegální činností. Pokud by došlo k prosazení tohoto opatření, situace v České republice by se zcela otočila, jelikož v současné době může policie zabavit jen majetek, u kterého prokáže, že byl nabyt nelegálně. Pokud tuto skutečnost však neprokáže, nesmí tento majetek zabavit. Podle nového opatření by musel sám obviněný prokázat, že svůj majetek nabyl v souladu se zákony České republiky, tedy musel by předložit důkazy o tom, že jeho příjmy a výdaje souhlasí. Tento průlomový zákon chce nová vláda prosadit co nejdříve. Stíhaným osobám, které by nedokázaly prokázat původ svého majetku a finančních prostředků, by finanční úřad následně vyměřil stoprocentní daň.

4.1.4 Rovnoměrné rozložení daňové kontroly

Jak již bylo uvedeno v subkapitole o českých firmách nacházejících se v daňových rájích, můžeme i v České republice nalézt lokality, které jsou považovány z hlediska frekvence daňových kontrol za vnitřní daňové ráje. Tyto oblasti přímo nahrávají nepoctivým daňovým subjektům, aby zde přenesly svá sídla a vyhnuly se tak případným kontrolám, které by u nich mohly protiprávní úkony odhalit. Proto je třeba se zamyslet, jak tyto vnitřní daňové ráje eliminovat a zabránit tak daňovým únikům. Jednoznačným řešením by bylo zvýšení počtu pracovníků finančních úřadů ve větších městech, což by zde zvýšilo i počet daňových kontrol a tím by se motivace nepoctivých subjektů přemísťovat se do těchto míst mohla snížit. Rovnoměrnější rozložení daňových kontrol, by tak způsobilo, že by vnitřní daňové ráje u nás přestaly existovat.

4.1.5 Daňová kontrola

Daňová kontrola je jeden ze zásadních institutů daňového řízení a to především proto, že v České republice jsou daně vybírány na základě samovyměření. To znamená, že daňový subjekt je povinen si sám vypočítat daň, přiznat ji, uhradit a doložit. Aby subjekty byly při samostatném stanovení daně přiměřeny k co nejvyšší míře pocitovosti, čestnosti a pečlivosti je potřeba, aby existovaly efektivní instrumenty, které by to zabezpečovaly a jedním z nich je právě daňová kontrola. Tuto kontrolu můžeme definovat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně v rámci konkrétního daňového řízení. Jejím cílem je správné zjištění a stanovení daně.

Daňová kontrola plní čtyři základní funkce a to funkci preventivní, jejímž úkolem je odradit daňové subjekty od fňgování nákladů nebo jejich nadhodnocování, zatajování příjmů a od dalšího společensky nežádoucího chování. S touto funkcí souvisí funkce eliminační spočívající v budoucí nápravě jednotlivých nesprávně uplatňovaných postupů. Další funkcí je funkce inspekční, jejíž podstatou je objektivní zjišťování a vyhodnocování daňovým subjektem přiznané daně se zřetelem na požadavky správného stanovení a zjištění daňové povinnosti. Je třeba zmínit i funkci ochranou, kterou je uskutečňována fiskální funkce daní.

Úkolem daňové kontroly není jen správné stanovení daně, ale i odhalování hrožících daňových úniků, které mohou finanční úřady v případě, že se domnívají, že se daňové subjekty dopustily protiprávního jednání, předat orgánům činným v trestním řízení.⁵⁷

Ačkoli se může zdát, že slabým místem daňové kontroly je zejména její četnost, která se odvíjí od kapacitních možností příslušného správce daně, ve skutečnosti to tak není. V tabulce č. 4.1 můžeme vidět, že i když se jedná o účinné preventivní opatření, množství vykonaných daňových kontrol v ČR má v poslední době spíše klesající tendenci. V roce 2012 bylo vykonáno v České republice pouze 42 466 kontrol, přičemž v roce 2011 jich bylo o 5 034 více.

⁵⁷ Daňová kontrola v českém prostředí. *Danovakontrola.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>

Tab. č. 4.1.: Počet daňových kontrol v letech 2005 - 2012

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Počet daňových kontrol	105 409	95 918	90 991	86 087	79 613	69 820	47 500	42 466

Zdroj: Podnikatel, 2013, vlastní zpracování

I když množství daňových kontrol každoročně klesá, doměřila finanční správa za rok 2012 daně ve výši 8,43 mld. korun, což je o 1,745 mld. Kč více než v roce 2011. Je tedy patrné, že efektivita těchto kontrol se zvyšuje a počet samotných vykonaných kontrol tak není jednoznačně určujícím faktorem. Jednoznačně můžeme říci, že hodnota doměřených daní neklesá s úbytkem kontrol. Snižující se počet kontrol je dán především tím, že se finanční úřady zaměřují především na rizikovější a daňově významnější subjekty, u kterých jsou kontroly náročnější a z toho důvodu je kontrolováno menší množství subjektů. Ne vždy tedy platí, že čím více vykonaných kontrol, tím více odhalených daňových úniků. Finanční úřady především chtějí, aby daňová kontrola postihla hlavně subjekty, u kterých dochází k úmyslným daňovým únikům nebo je zřejmé, že by k nim dojít mohlo.⁵⁸

Možným řešením, které by ještě více zefektivnilo potírání daňových úniků by tak mohl být přísun většího množství finančních prostředků, které by umožnily finančním úřadům získat více kvalifikovaných pracovníků a to nejen pro terénní vykonávání daňových kontrol, ale především pro náročnější vyhledávací a analytickou činnost a hlubší kontrolu dokumentů, finančních výkazů a ostatních dokumentů získaných od daňových subjektů. Důležitým aspektem je i školení a další vzdělávání zaměstnanců a kooperace s orgány činnými v trestním řízení.

Pracovníci finančních úřadů by se také měli více zaměřit na kontrolu výdajů na dosažení příjmů zejména u velkých firem. Mnohé společnosti si totiž navyšují daňově uznatelné náklady tím, že do nich zahrnují například výdaje na vybavení kanceláří, počítače apod. přitom tyto věci v rámci svého podniku vůbec nevyužívají. Tento nešvar by mohl být vyřešen tím, že by podnikatelské jednotky byly povinny kupovat tyto věci na fakturu a hradit je z jejího bankovního účtu, přičemž v rámci daňové kontroly by bylo více kontrolováno, zda je

⁵⁸ MORÁVEK, Daniel. Daňové kontroly ubývají, zaměřují se hlavně na rizikové podnikatele. *Podnikatel.cz* [online]. 2010 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/danove-se-zameruji-na-rizikove-podnikatele/>

tento majetek využíván v rámci společnosti. Další způsob, jak si společnosti především z oblasti stavebnictví zvyšují výdaje jsou fiktivní faktury od živnostníků. Tito živnostníci za úplatu vystaví firmě fiktivní fakturu za práci, kterou nikdy neprovedli, není jim zaplacená fakturovaná částka a zároveň si ji nezahrnou do svých příjmů. Proto je potřeba, aby se zvýšil počet křížových kontrol faktur. Pokud si však živnostníci tyto faktury do svého účetnictví zahrnou a zvýší si tím své příjmy, většinou to pro ně neznamena nic, jelikož uplatňují výdaje paušálem nebo jim je sníží odčitatelné položky. Případné snížení výdajových paušálů či odčitatelných položek, které by nebyly pro živnostníky tak výhodné, by je mohli od vystavování fiktivních faktur odradit.

4.1.6 Omezení schwarzsystému

Schwarzsystém je založen na základě smluvního vztahu, resp. na základě smlouvy o dílo mezi dvěma podnikateli. Jedná se o model nahrazující klasický pracovněprávní vztah v podniku. Smyslem schwarzsystému je, že osoby samostatně výdělečně činné vykonávají práci pro zaměstnavatele, jako by byli jeho klasickými zaměstnanci. V podstatě jde o to, že živnostníci uzavřou se zaměstnavatelem smlouvu v rámci obchodněprávního vztahu, i když jde ve skutečnosti o závislou činnost, která je charakteristická vztahem nadřízenosti a podřízenosti, je vykonávána podle pokynů zaměstnavatele a jeho jménem.⁵⁹ Průkopníkem tohoto systému je Miroslav Švarc, který před lety působil v oblasti stavebnictví. Tento model vznikl v roce 1990 a dodnes přináší zaměstnavatelům značné výhody v podobě uspořené finanční prostředků díky nižším administrativním nákladům a nulovým odvodům za zaměstnance. Stejnou výhodu v úsporách na odvodech mají i živnostníci. Další výhodou pro OSVČ je možnost uplatňovat náklady výdajovým paušálem, což například v případě některých osob, které mají příjmy z řemeslné živnosti znamená uplatnění až 80 % z jejich příjmů. Podle statistik Českého statistického úřadu má téměř 850 tisíc lidí v České republice podnikání jako hlavní pracovní poměr, což ji řadí na první místo v počtu podnikatelů v rámci Evropy. Toto prvenství ji však nepřináší žádné výhody, ba naopak ČR tím přichází o desítky miliard korun, které by vybrala na daních z příjmů a odvodech na sociální a zdravotní pojištění.

Na první pohled se může zdát, že je tento systém výhodný pro všechny strany, tedy kromě státu a státní pokladny. Avšak dlouhodobě se řadě živnostníků-zaměstnanců nevyplatí a to

⁵⁹ Švarc systém 2013 - jak obejít schwarz systém. *Profispolečnosti* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/615-jak-obejit-svarc-system>

z důvodu, že jako podnikatelé nemají nárok na odškodnění při pracovním úrazu, na dovolenou, na odstupné a drtivá většina z těchto osob si odvádí nejnižší možné sociální a zdravotní pojištění, což pro ně v konečném důsledku bude mít negativní vliv na výšku jejich starobních důchodů. Nakonec na tomhle systému prodělají všichni. V případě, že by na schwarzsystém přešlo jen pouhé 1 % zaměstnanců, dopad na veřejné finance by byl až ve výši pět miliard korun.

Proto je třeba se na problematiku schwarzsystému zaměřit a navrhnout nástroje, které by vedly k jeho omezení, což by mělo za následek zvýšení daňových výnosů. Ke zvýšení daňových výnosů by mohlo vést i snížení již zmiňovaných výdajových paušálů, které by mohly schwarzsystém znevýhodnit. Tento model byl v roce 1992 zakázán a i když v roce 2007 ze zákoníku práce vypadl jeho přímý zákaz, státní správa ho i nadále považuje za jednu z podob daňových úniků a od ledna roku 2012 je opět považován za nelegální činnost.

Nový občanský zákoník v § 555 přesně vymezil zastřené právní jednání. V tomto ustanovení je řečeno, že „*má-li být určitým právním jednáním zastřeno jiné právní jednání, posoudí se podle jeho pravé povahy*“.⁶⁰ Jestliže bude osoba pro zaměstnavatele vykonávat činnost, která bude vykazovat známky podnikání, měla by ji vykonávat na základě obchodní smlouvy, avšak pokud bude vykonávat činnost, která bude mít znaky závislé práce, bude se jednat o pracovní činnost a tedy o pracovněprávní vztah a ne o vztah obchodní. Tato situace se podle nového občanského zákoníku posoudí jako zastřené právní jednání, tzv. schwarzsystém a vyvodí se z něj právní důsledky. Mezi tyto důsledky patří doměření daně z příjmů ze závislé činnosti, doměření sociálního a zdravotního pojištění a pokuta pro obě smluvní strany.

4.1.7 Zavedení elektronické evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb znamená, že pokladny jednotlivých daňových subjektů jsou připojeny k internetu, prostřednictvím kterého jsou informace o každé přijaté platbě ihned k dispozici všem pracovníkům finančních úřadů. Oproti registračním pokladnám, které zálohují data na paměťové médium přímo v nich, by se v rámci elektronické evidence tržeb veškeré operace ze všech pokladen zapisovaly do ústředního úložiště dat přímo na ministerstvu financí. Tímto modernějším modelem se naši politici inspirovali v Chorvatsku.

⁶⁰ Občanský zákoník (nový) - č. 89/2012 Sb. - Konsolidované znění. *Zákony pro lidi.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89#cast1>

Vedení tohoto systému a ukládání případných sankcí by náleželo zejména správcům daně z příjmů. Tito správci by mohli využívat informace získané z elektronické evidence a pokud by zjistili neplnění daňových povinností mohly by jim tyto informace sloužit jako důkazy, které by vyvrátily průkaznost, úplnost, věrohodnost nebo správnost důkazních prostředků, jež by předložil daňový subjekt při správě daní. Tyto pokladny s elektronickou evidencí tržeb by měly výrazně omezit možnost krácení tržeb. Jedinou otázkou však zůstává, kolik by zavedení tohoto opatření stálo, o kolik by se snížily daňové úniky u daní z příjmů a pro které subjekty by bylo povinné. Je nevyvratitelné, že živnostníci a maloobchodníci na daních odvádějí méně, než kolik by podle zákona měli, avšak je třeba zmínit, že zavedení elektronické evidence by pro mnohé z nich bylo neúnosné.⁶¹

4.1.8 Speciální tým

Dalším možným řešením minimalizace daňových úniků v rámci daní z příjmů by mohlo být vytvoření stálého speciálního týmu, který by byl schopný efektivně a rychle zasáhnout. Tento tým by se měl skládat z úředníků finanční správy a policistů, kterým by poskytoval informace analytický útvar Ministerstva financí České republiky. Lidé ve skupině by mohli společně koordinovat postupy a zároveň tam, kde by k tomu měli zákonnou možnost, by sami prováděli úkony potřebné k tomu, aby se zamezilo daňovému úniku.

Tento vyšetřovací supertým složený z odborníků z mnoha oblastí vzniká pod taktovkou ministerstva financí a vnitra a bude účinně bojovat s daňovými úniky. Zatím není zcela jasné, z kolika členů se bude skládat, ale podle zveřejněných informací by se mělo jednat o desítky lidí. Jedním z nich by měl být i Tomáš Martinec, bývalý ředitel protikorupční policie, který je v současné době zaměstnán na Generálním finančním ředitelství. Kde bude tento superúřad sídlit ještě není zřejmé, ale s největší pravděpodobností se bude jednat o některou z budov ministerstva vnitra nebo financí. Tento speciální tým je prozatím pracovní nazýván jako Národní daňová kriminální agentura a předpokládá se, že by mohl začít fungovat do šesti měsíců.⁶²

⁶¹ Registrační pokladny budeme mít nejdřív za tři roky. Budou ale chytřejší. *Podnikatel.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/registracni-pokladny-budeme-mit-nejdiv-za-tri-roky-budou-ale-chytrejsi/>

⁶² Vyšetřovací superúřad: ministerstva ladí nový bič na úniky daní. *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/257908-vysetrovaci-superurad-ministerstva-ladi-novy-bic-na-uniky-dani/>

4.1.9 Automatická výměna informací

Vzhledem k tomu, že roste provázanost celosvětové ekonomiky, není překvapující, že dochází k daňovým únikům a podvodům na celosvětové úrovni. Významným nástrojem, jak proti těmto únikům bojovat je mezinárodní výměna informací, kterou hojně využívá i česká daňová správa. Ta používá všechny její základní formy, kterými jsou poskytování informací z vlastního podnětu, výměna na dožádání a automatická výměna informací. Kvůli tomu mezi sebou státy uzavírají Memoranda o porozumění, které vymezují podmínky pro provádění mezinárodní spolupráce jako např. možnost přítomnosti správce daně jednoho státu na území druhého státu, druhy informací, které je možné automaticky vyměňovat nebo možnost provádět souběžné daňové kontroly. Česká daňová správa má uzavřena nebo vyjednává o takových memorandech s Maďarskem, Dánskem, Litvou, Belgií, Nizozemím, Austrálií, Portugalskem, Japonskem, Slovenskem, Estonskem, Švédskem, Lotyšskem, Kanadou, Německem, Španělskem, USA a Polskem.⁶³

Kromě toho, že státy přicházejí v důsledku daňových úniků a podvodů o značné finanční prostředky, které nutí tyto státy zvyšovat daně, mají velký dopad i na fungování trhu a případné narušení spravedlnosti daňového systému ve vztahu k daňovým poplatníkům. Posílit boj s daňovými úniky u daní z příjmů by mohlo případné rozšíření kategorií příjmů, které podléhají automatické výměně informací a to o kapitálové zisky a dividendy.

Nezbytným krokem k minimalizaci daňových úniků je i zapojení daňových rájů do systému mezinárodní výměny informací. Česká daňová správa je v této oblasti poměrně úspěšná, jelikož se ji podařilo uzavřít dohodu s Britskými Panenskými ostrovy a ostrovem Jersey. Další dohody by Česká republika chtěla uzavřít s jurisdikcemi jako Guernsey, Bermudy a ostrov Man. Těmito dohodami tak získá další efektivní nástroj, který umožní prověřit, jestli byl příjem českých daňových subjektů řádně zdaněn.

4.1.10 Zákaz účasti na veřejných zakázkách

Společnosti, které jsou zakládány v daňových rájích nebo jsou do těchto oblastí přenášena jejich sídla a které se účastní veřejných zakázek jsou pro ekonomiku daného státu velmi

⁶³ HRŮZOVÁ, Kateřina. Mezinárodní výměna informací v daňových záležitostech. *FUČÍK & PARTNEŘI* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/cs/odborne-clanky/mezinarodni-vymena-informaci-v-danovych-zalezitostech>

nevýhodné. Nejenže tyto společnosti v dané zemi neplatí daně, ale ještě odvádějí finanční prostředky z veřejných zakázek z ekonomiky do daňově výhodnějších oblastí. Proto by k minimalizaci daňových úniků mohl přispět zákaz účasti společností vlastněných z daňových rájů na veřejných zakázkách. Nejen že by finanční prostředky zůstávaly v daném státě, ale mohlo by to i motivovat společnosti, aby se do těchto daňových rájů nepřemisťovaly a platily tak daně z příjmů v České republice.

Z informací obsažených v analýze, kterou společně provedly poradenská společnost Bisnode⁶⁴ a Transparency International⁶⁵ vyplývá, že do anonymních společností a firem s vlastníky z daňových rájů přiteklo za posledních pět let z veřejných prostředků nejméně 200 miliard Kč. Celkem 222 společností s mateřskou společností v daňovém ráji zvítězilo ve veřejných zakázkách za 153 mld. Kč, získat dotace z evropských fondů se v posledních pěti letech podařilo 277 firmám s vlastníkem v daňovém ráji. Ve veřejných zakázkách za více než 38,5 mld. Kč zvítězily anonymní společnosti, přičemž z evropských fondů se jim podařilo získat 8,7 mld. Kč. Avšak většina finančního objemu z těchto zakázek skončila ve společnostech, jejichž majitelé se nacházejí v Lucembursku, Nizozemí či na Kypru. Tyto státy jsou využívány především kvůli daňové optimalizaci, takže vzniklé daňové úniky jsou odhadovány na jednotky miliard korun.⁶⁶

4.1.11 Opatření ke snížení přitažlivosti daňových rájů

Jelikož je existence daňových rájů jednou z mnoha příčin daňových úniků, je třeba pokusit se nalézt opatření, které by snížilo motivaci osob řídit z nich své společnosti. Daňové ráje jsou důsledkem morálního úpadku lidské společnosti. Zároveň jsou dlouhodobým neřešeným mezinárodním právním problémem a jelikož tržní prostředí celosvětově upadá a čím dál víc politiků se podílí na řízení světové ekonomiky, jedná se i o politický problém. Určitým řešením by tedy bylo přijetí opatření a vzájemná dohoda představitelů ekonomicky vyspělých

⁶⁴ Jde o evropského vedoucího poskytovatele ekonomických informací o podnikatelích a společnostech. Bisnode prostřednictvím svých postřehů z trhu v ČR a na Slovensku pomáhá firmám snižovat obchodní rizika, umožňuje přijímat správná obchodní rozhodnutí a zvyšovat tržby. Dříve se tato společnost jmenovala Česká kapitálová informační agentura, a. s. (ČEKIA), od 1. května 2013 nese název Bisnode Česká republika, a. s.

⁶⁵ Jedná se o neziskovou organizaci mapující korupci v České republice, která se snaží svou činností pomoci k jejímu omezení. Společnost se orientuje zejména na prosazování systémových změn v legislativě a veřejné správě, ale i v sektoru soukromém. Dlouhodobě se věnuje problematice střetu zájmů, nakládání s veřejnými prostředky nebo veřejných zakázek, přičemž poskytuje vzdělávací a právní služby.

⁶⁶ Nejméně 153 mld. Kč z veřejných prostředků protéklo do firem z daňových rájů a anonymních firem. *TRANSPARENCY INTERNATIONAL* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.transparency.cz/nejmene-153-mld-kc-verejnych-prostredku-proteklo-firem-danov/>

zemí, což by mohlo ekonomický význam těchto rájů značně omezit. Avšak tento způsobem nepřipadá v současné době příliš v úvahu, protože politici jsou bohatí lidé, kteří mají své finanční prostředky vhodně investovány, stejně jako subjekty, které financují jejich volební kampaně.

Jak již bylo uvedeno v kapitole věnované daňovým rájům, uniká jejich prostřednictvím podle nejkonzervativnějšího odhadu 23,75 miliard korun na firemní dani. Zde je však nutné rozlišovat, jestli se jedná o společnosti sídlící v Nizozemí nebo například na Seychelách. V souvislosti s daňovými ráji je hlavním problémem skutečnost, že se příjmy zdaňují v zemi, ve které sídlí jejich tvůrce a ne ve státě, kde jsou skutečně vytvořeny. Zdaňování příjmů ve státě, ve kterém byly vytvořeny, by mohlo působit příliš reformně, ale jednalo by se o správný krok, jenž by umožnil snížit přitažlivost těchto lokalit. Další způsob snížení atraktivity daňových oáz by mohl spočívat ve zveřejňování seznamu největších společností, které daní své příjmy mimo Českou republiku. Neméně důležitým krokem je i nastavení podmínek a podnikatelského prostředí tak, aby se motivace společností i jednotlivců utíkat do daňových rájů zmenšila. Jedná se o nástroje jako např. snížení administrativy, podpora exportu, ochranu investic ale také to znamená přestat s neustálými změnami předpisů. Avšak situace v ČR do budoucna zatím vypadá tak, že nás čeká zvyšování daní a další šikana poctivých živnostníků a podnikatelů, zatímco jisté osoby si své finanční prostředky pokaždé někam vhodně odkloní.

4.1.12 Ocenění právnických osob

Neméně důležitým faktorem ovlivňujícím výši daňových úniků a počtu osob se na nich podílejících je i možnost ocenit subjekty, které si své daňové povinnosti plynoucí ze zákona plní řádně a včas. Proto Ministerstvo financí od roku 2002 každoročně pořádá slavnostní vyhlášení PO, jež se největší měrou podílely na příjmech státního rozpočtu na dani z příjmů PO. Setkání zástupců Finanční správy ČR, zástupců ministerstva financí a představitelů společností se tradičně odehrála v květnu v reprezentačních prostorách Břevnovského kláštera. Poděkování a symbolické ocenění za zodpovědný přístup a vzorné plnění svých daňových povinností převzalo dvacet zástupců právnických osob.⁶⁷

⁶⁷ Ministr financí ocenil 20 nejvýznamnějších poplatníků daně z příjmů právnických osob. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ministr-financi-ocenil-20-nejvyznamnejsi-12422>

4.1.13 Návrat k morálním hodnotám

Důvod, proč se některé osoby dopouštějí daňových úniků na dani z příjmů a některé si své daňové povinnosti plní řádně jsou jejich osobnostní vlastnosti a odolnost vůči situačním vlivům. Takovými vlivy mohou být pohnutky či motivace spáchat trestný čin nebo vlivy, vyvolávající nedbalost, neodpovědnost u neúmyslných daňových úniků. V rámci procesu socializace si osoba osvojuje pravidla, návyky, dovednosti a vědomosti nezbytné pro život a je směřován k tomu, aby hodnoty okolí přijal za své. To jaké morální zásady si osoba osvojí, ovlivňuje zejména jeho okolí jako je rodina, škola, spolupracovníci, ale i policie a různé úřady apod. Výsledkem takového působení pak může být, že osoba nepáchá trestnou činnost, jelikož má strach z nepříznivých následků, které by jeho chování mohlo mít nebo je přesvědčený o tom, že dodržování pravidel je pro něj výhodnější. Mezi vyšší stupeň zábran můžeme zařadit právní vědomí a úctu k autoritám, které mohou následně vyústit v morální zásadovost. Avšak řekněme si narovinu, že vychovat v dnešní době slušného člověka je úkol jen pro odvážné. Vždyť z nejednoho mediálního prostředku se každodenně dozvídáme o tom, jak si čeští politici žijí z peněz daňových poplatníků, o vytunelování bank, přepadení benzínových pump a pošt a všechny tyto činy na nás působí a utváří naši morálku. Záleží tedy na prostředí a síle osobnosti, jak odolá pokušení získat něco zadarmo. Proto by měl být tento bod považován za jeden z důležitých v boji s daňovými úniky a měli bychom apelovat na výchovu jedinců ke správným společenským a životním hodnotám. Je potřeba zvýšit již tak nízkou úroveň nejen vědomí právního, ale především mravního.

V souvislosti s výše uvedeným textem je třeba zmínit i pojem daňová morálka. Tento termín začali používat psychologové v šedesátých letech a je definován jako vnitřní motivace platit daně. Odrážejí se v ní nejen vnitřní psychické motivy jednotlivce, ale i kulturní kapitál a profil dané společnosti. Proto se tato morálka stává nejen individuální záležitostí a osobní dispozicí jednotlivce, ale je mnohem širším společenským fenoménem a součástí daňové kultury celé společnosti.

4.2 Zahraniční organizace bojující s daňovými úniky

Vzhledem k tomu, že daňové úniky nejsou záležitostí pouze jednoho státu, ale lze je uskutečňovat na mezinárodní úrovni, kladou si různé mezinárodní organizace za cíl působit na právnické i fyzické osoby preventivně či vytvářet úmluvy a plány, jejichž účelem je sladění

právních norem jednotlivých států. V následující části diplomové práce si uvedeme některé z nich.

4.2.1 Akční plán OECD

V současnosti, v době, která je charakteristická ekonomickou krizí, nedostatkem veřejných financí a vysokým státním dluhem se jednotlivé státy soustředí ještě intenzivněji na zabránění negativních vlivů, které vedou k odlivu finančních prostředků ze státních rozpočtů jednotlivých států. Za jeden takový pojem je považován i daňový únik. Přijímáním různých pravidel a plánů se státy snaží tyto vlivy co nejúčinněji eliminovat. Protože se současná doba vyznačuje globalizací a mezinárodní prvek stále častěji vstupuje do zdaňování i v rámci legislativ jednotlivých zemí, vyžádal si tento jev reakci i mezinárodních organizací a komunikaci na mezinárodní úrovni. V posledních letech můžeme stále častěji pozorovat negativní vliv v podobě částečného zdanění příjmů, případně jeho úplného nezdanění. Společnosti jsou schopny se částečně nebo úplně vyhnout zdanění šikovnou kombinací pravidel lokálních legislativ a mezinárodních pravidel. Jednou z takových reakcí, jejímž účelem je prostřednictvím doporučení a opatření částečně sjednotit mezinárodní systém zdaňování a tím zamezit daňovým únikům, je akční plán OECD⁶⁸.

Tento plán byl představen, v souvislosti s přesunem zisků a zkracováním základu daně, na základě setkání ministrů financí G20⁶⁹, které proběhlo 19. července 2013 v Moskvě. Plán podpořilo 34 členů OECD a 8 členů G20, kteří nejsou členy OECD a obsahuje patnáct domácích i zahraničních opatření, pomocí kterých mohou země zabránit daňovým únikům v podobě částečného zdaňování, resp. nezdaňování příjmů, tedy měla by pomoci zabránit nadnárodním korporacím, aby svou daňovou povinnost výrazně snižovaly prostřednictvím mezinárodního plánování a která by měla být splněna v relativně krátkém časovém období a to do prosince roku 2015.⁷⁰

Nejvíce se vedly rozhovory o opatření č. 12, ve kterém je uvedeno, že poplatníci daně budou muset zveřejňovat všechny praktiky, které se týkají jejich agresivního daňového plánování,

⁶⁸ OECD neboli Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj je mezinárodní organizací, která byla založena v roce 1961 a jejímž cílem je podpořit růst ekonomik západní Evropy a liberalizovat vzájemný obchod. Sídlo této organizace se nachází v Paříži a má 30 členů. Jedním z těchto členů je i Česká republika.

⁶⁹ G20 je skupina složená z 20 ministrů financí a guvernérů centrálních bank největších ekonomik světa. Celkem tyto ekonomiky představují dvě třetiny světové populace, 80 % mezinárodního obchodu a 85 % světového HDP.

⁷⁰ STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

příčemž podmínky a pravidla pro toto zveřejňování budou zcela v kompetencích jednotlivých států. V dalších bodech akčního plánu jsou státy vybídnuty k prohloubení transparentnosti a standardizaci pravidel ve všech zemích. Angel Gurría generální tajemník OECD o akčním plánu řekl, že se jedná o historický bod zvratu týkající se mezinárodní daňové spolupráce.⁷¹

Mezi opatření, která by měla vést k eliminaci daňových úniků, patří:

1. řešení daňových problémů digitální ekonomiky,
2. neutralizace daňových účinků dosahovaných pomocí hybridních instrumentů,
3. posílení CFC pravidel,
4. limity omezit snižování základu daně prostřednictvím úrokových nákladů a jiných finančních nákladů,
5. efektivnější postihování škodlivých daňových praktik, zohlednit jejich transparentnost a podstatu,
6. zamezit zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění,
7. zamezení umělého obcházení stálých provozoven
8. zabezpečit výsledky transferového oceňování tak, aby oceňování bylo v souladu s vytvářením hodnot: nehmotný majetek,
9. zabezpečit výsledky transferového oceňování tak, aby byly v souladu s vytvářením hodnot: riziko a kapitál,
10. zabezpečit výsledky transferového oceňování tak, aby byly v souladu s vytvářením hodnot: jiné vysoce rizikové transakce,
11. zavést metody na sběr a analýzu informací o škodlivém snižování základu daně a opatření na jeho postihnutí
12. požadovat od daňových subjektů, aby odhalili své agresivní daňové plánování,
13. prověřit požadovanou transferovou dokumentaci,
14. zefektivnit mechanismus řešení sporů,
15. vývin multilaterálního nástroje.⁷²

⁷¹ OECD zveřejnila akční plán G20. *Akonttrust* [online]. 2013 [cit. 2014-04-01]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/642.oecd-zverejnila-akcni-plan-g20>

⁷² STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

4.2.2 Evropská unie a boj proti daňovým únikům

Protože k daňovým únikům a podvodům dochází i na úrovni unijní, kdy se firmy v členských zemích EU snaží vyhýbat povinnosti platit daně, ať už hledáním klíčků v platných normách či rovnou přenesou svá sídla do extrateritoriálních (offshore) center, je třeba, aby i v rámci Evropské unie byly učiněny rozhodné kroky, které by vedly k efektivnímu boji proti těmto únikům, což by mohlo přinést miliardové příjmy do veřejných rozpočtů v Evropě.

Kvůli daňovým únikům je ohroženo i rovné zacházení a spravedlivost. Je důležité, aby daňové zatížení bylo rozloženo rovnoměrněji tak, aby všechny subjekty (majetné fyzické osoby s úsporami v offshore centrech, řadoví pracovníci nebo nadnárodní společnosti, které využívají výhod jednotného trhu) přispívaly do veřejných financí spravedlivým dílem. Rovné zacházení a spravedlivost také znamená vybudování spravedlivějších a lepších systémů zdanění.⁷³

Rok 2012 se stal důležitým rokem pro boj Evropské unie proti daňovým únikům a to především kvůli tomu, že byl Komisí předložen akční plán obsahující 34 opatření vedoucích k posílení boje proti daňovým únikům. V podstatě jsou v akčním plánu vymezena praktická opatření, přičemž největší pozornost je věnována opatřením, na kterých se už začalo pracovat a úplnému provádění a uplatňování nové legislativy. Další kroky se týkají zjednodušení daňových systémů a to jak z pohledu správců daně, tak poplatníků daně a potřeby snížit náklady. U správců daně by tyto kroky znamenaly uvolnění finančních i lidských zdrojů, které by se tak mohly zaměřit na dosažení stanovených cílů, zatímco u poplatníků daně by to vedlo ke zlepšení dodržování předpisů týkajících se daní. Akční plán je zaměřen také na podporu efektivnějšího používání nástrojů IT všemi členskými státy. Navrhovaná opatření obsažená v akčním plánu jsou v souladu s dlouhodobým finančním rámcem stanoveným na období 2014 - 2020.⁷⁴

Ve stejném roce byla zveřejněna i dvě doporučení Evropské komise, která byla určena členským státům. V prvním doporučení je uvedeno, že by měly členské státy EU prostřednictvím společných kritérií určit a označit daňové ráje a následně je umístit na tzv.

⁷³ Boj proti daňovým podvodům a únikům. *Ec.europa.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf

⁷⁴ SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. *Ec.europa.eu* [online]. 2012 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf

národní "černé seznamy". Toto doporučení tedy vymezuje striktní postoj Evropské unie vzhledem k daňovým rájům. V rámci druhého doporučení jsou vymezeny kroky vedoucí k omezení agresivního plánování u přímých daní. Na základě těchto dvou doporučení byla vytvořena tzv. platforma pro dobrou daňovou správu. Účelem této platformy je především sledovat, jaké pokroky činí členské státy v boji proti agresivnímu daňovému plánování a tlaku na daňové ráje s cílem zlepšit výměnu informací a zlepšit transparentnost daňových systémů. Smyslem platformy je navrhnout konkrétní a efektivní řešení. Zúčastnit by se ji měly všechny zainteresované strany jako Evropský parlament, daňové správy, zástupci akademické sféry, neziskové subjekty, zástupci podnikatelských subjektů a další.⁷⁵

⁷⁵ VACÍK, Luděk a Lenka FIALKOVÁ. OECD a EU: boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daním. *CFOworld* [online]. 2013 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/oecd-a-eu-boj-proti-danovym-unikum-a-vyhybani-se-danim-2388>

5. Závěr

Daňové úniky znamenají značný problém pro hospodářství nejen České republiky, ale i ostatních států světa. Díky nim přichází stát o velké množství finančních prostředků, které jsou potřebné pro plnění jeho základních úloh. Tyto úniky mohou nabývat různých forem a i jejich měření je velmi obtížné. Protože jsou součástí stínové ekonomiky, nelze určit přesná čísla, rozsah daňové kriminality se pouze odhaduje. I když v posledních letech dochází k poklesu hospodářské kriminality, daňové úniky u daně z příjmů stále obsazují přední místa v seznamu četnosti výskytu. Proto je snahou o reakci na tuto situaci předkládaná diplomová práce na téma "Daňové úniky v rámci daně z příjmů z ekonomického a právního hlediska".

V druhé kapitole jsem definovala základní pojmy, které se týkají daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, zmínila jsem některé novinky týkající se těchto daní jako například přechod dědické a darovací daně pod daň z příjmů, které začaly platit s účinností nového občanského zákoníku. V rámci této kapitoly jsem se také věnovala vymezení daňových úniků u daní z příjmů, jejich rozdělení na legální a nelegální a jejich příčinám vzniku. Jednou z těchto příčin je i existence daňových rájů poskytujících společnostem i jednotlivcům příznivější daňové podmínky. Je nutné rozlišovat mezi daňovými ráji jako je například Nizozemí, či Lucembursko, které mají daň z příjmů na srovnatelné úrovni jako Česká republika a jsou využívány k daňové optimalizaci a daňovými ráji jako je například Monako, kde se daň z příjmů fyzických osob, bohatství či majetku vůbec neplatí. Této lokality využívalo v minulosti mnoho vrcholových sportovců zejména tenistů, kteří tak ze svých peněz nemuseli odvádět daň. V současné době však musí tenisté zdaňovat své peníze ve státě, ve kterém je získali a ztrácí, tak pro ně daňové ráje na atraktivitě.

V třetí kapitole diplomové práce jsem se zaměřila na analýzu důsledků, které přinášejí daňové úniky. Důsledky jsem analyzovala jednak z mikroekonomického hlediska, kdy úniky na daních z příjmů ovlivňují především hospodářskou soutěž, jelikož snižují konkurenceschopnost společností plnících si své daňové povinnosti řádně a včas oproti společnostem, které díky neodvedeným či zkráceným daním mají více finančních prostředků, které mohou využít pro svůj rozvoj a jednak z pohledu makroekonomie ve vztahu k státnímu rozpočtu a nezaměstnanosti. Menší množství vybraných peněz na daních z příjmů znamená

snížení příjmové stránky státního rozpočtu, což má za následek menší objem finančních prostředků potřebných na oblasti jako je zdravotnictví, školství apod.

Ve čtvrté kapitole jsem se pokusila navrhnout několik řešení, v jejichž důsledku by mohlo dojít k minimalizaci daňových úniků u daní z příjmů. Hledání opatření, které by omezilo objem daňových úniků nebylo snadné, protože je nelze zcela eliminovat. I když je boj proti daňovým únikům velmi diskutovaným tématem mezi všemi odborníky světa, zatím stále neexistuje stoprocentní spolehlivé řešení. Avšak i tak se mi podařilo nalézt několik způsobů, které by situaci v České republice mohly zlepšit. Možností tedy je zjednodušení a zpřehlednění právních předpisů, protože za nejkomplikovanější daňový zákon je považován zákon o dani z příjmů fyzických osob, vytvoření jednotného inkasního místa, omezení schwarzsystému či například zavedení elektronické evidence tržeb. Za nejdůležitější způsoby snížení množství daňových úniků je však považována daňová kontrola a zákaz účasti na veřejných zakázkách firmám s neprůhledným vlastnictvím se sídlem v daňovém ráji. Ačkoli je zřejmé, že bylo v rámci daňových kontrol dodatečně vybráno více peněz, než tomu bylo v minulosti, stále je jejich frekvence příliš nízká a daňové subjekty si tuto skutečnost uvědomují a využívají ji ve svůj prospěch. Je proto důležité, aby se četnost vykonávaných daňových kontrol podstatně zvýšila. Zásadní obrat by mohl přinést i případný zákaz účasti na veřejných zakázkách pro společnosti se sídlem v daňovém ráji, jejichž vlastnictví je neprůhledné. Tyto společnosti nejenže neplatí v České republice daně, ale ještě vyvádějí peníze získané z těchto zakázek mimo náš stát. Avšak důležitá je i morálka daňových subjektů, stabilita politického prostředí a snaha vytvořit v ČR podnikatelské prostředí tak, aby nebyli společnosti a jednotlivci nuceni odcházet do jiných zemí s vhodnějšími podmínkami. V konečném důsledku však panuje obava, že osoby, které se daním vyhýbají nyní, si vždy najdou nějaký způsob, jak v této činnosti pokračovat a následnými opatřeními budou tratit jen poctivé subjekty.

V úvodu diplomové práce jsem si stanovila cíl, jehož obsahem bylo analyzovat příčiny a důsledky daňových úniků u daně z příjmů a navrhnout řešení, která by přispěla k minimalizaci daňových úniků. Domnívám se, že tímto zhodnocením a nalezením možných řešení se mi podařilo cíl práce uspokojivě splnit.

Seznam použité literatury

Monografické zdroje

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: Sondy, 2007. 358 s. ISBN 978-808-6846-217.

JÁNOŠÍKOVÁ P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.

KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, 2013. 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1.1.2014*. 23. vyd. Praha: Grada, 2014. 272 s. ISBN 978-802-4751-719.

MERCKAERT, Jean a Cécile NELH. *Ekonomika v pohybu: nadnárodní společnosti, daňové ráje a přelétavé bohatství*. Překlad Martin Micka. Praha: Educon, 2012. 53 s. ISBN 978-809-0528-604.

PETROVIČ, Pavel et al. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: Akont, 1998. 458 s.

STIERANKA, Jozef et al. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní zákoník II. §140 až 421*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické zdroje

Boj proti daňovým podvodům a únikům. *Ec.europa.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf

ČEKIA [on-line]. 2012. [cit. 22.2.2014]. Dostupné z: http://archiv.bisnode.cz/images/stories/Bisnode_Informacni_bulletin_25_pro_web.html

České firmy se odvracejí od daňových rájů. *ČT24* [online]. 2013 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/223099-ceske-firmy-se-odvraceji-od-danovych-rajů/>

Členění daňových rájů. *Daňové Ráje.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danoveraje.eu/danovy-raj/>

Čtvrtletní informace o řízení dluhového portfolia - prosinec 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/hospodareni/rizeni-statniho-dluhu/publikace-a-prezentace/dluhove-portfolio-ctvrtletni-informace/2013/ctvrtletni-informace-o-rizeni-dluhoveho-16402>

Daňová kontrola v českém prostředí. *Danovakontrola.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>

Daňové ráje - přehled sídla českých firem. *Centrum.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://aktualne.centrum.cz/finance/grafika/2013/04/28/danove-raje-prehled-sidla-ceskych-firem/?cid=800758>

Daňový únik. *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001 [cit. 2014-04-01]. Dostupné z:

http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%BD_%C3%BAnik

FRANTOVÁ, Barbora. Princip subsidiarity trestní represe. *Ústav práva a právní vědy* [online]. 2009 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.ustavprava.cz/cz/sekce/casopis-pravo-2010-2-princip-subsidiarity-trestni-represe-155>

GOLA, Petr. Evropské daňové ráje. *Finance.cz* [online]. 2009 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/220164-evropske-danove-raje/>

HRŮZOVÁ, Kateřina. Mezinárodní výměna informací v daňových záležitostech. *FUČÍK & PARTNEŘI* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/cs/odborne-clanky/mezinarodni-vymena-informaci-v-danovych-zalezitostech>

Jedno inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/jedno-inkasni-misto/zakladni-informace>

JEŽKOVÁ, Jitka. Pracovníkům Finanční správy ČR se podařilo odhalit daňové úniky na dani z příjmů u pojišťovacích agentů a zprostředkovatelů ve výši přes 30 milionů korun.

FINANČNÍ SPRÁVA [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/pracovnikum-financni-spravy-cr-se-podarilo-odhalit-danove-uniky-na-dani-z-prijmu-4524>

Kontrola jednou za 373 let. Podívejte se, jak často vás navštíví finanční úřad. *Lidovky* [online]. 2013 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financni-urad-1te-/firmy-trhy.aspx?c=A130302_164753_firmy-trhy_mtr

KOZOŇOVÁ, Lenka. Neodvedení daně. *Policie České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/neodvedeni-dane-67170.aspx>

Ministr financí ocenil 20 nejvýznamnějších poplatníků daně z příjmů právnických osob. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ministr-financi-ocenil-20-nejvyznamnejsi-12422>

MORÁVEK, Daniel. Daňové kontroly ubývají, zaměřují se hlavně na rizikové podnikatele. *Podnikatel.cz* [online]. 2010 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/danove-se-zameruji-na-rizikove-podnikatele/>

Nejméně 153 mld. Kč z veřejných prostředků proteklo do firem z daňových rájů a anonymních firem. *TRANSPARENCY INTERNATIONAL* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.transparency.cz/nejmene-153-mld-kc-verejnych-prostredku-proteklo-firem-danov/>

Novinky na daních z příjmů od roku 2014. *Finanční správa* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/novinky-na-danich-z-prijmu-od-roku-2014-4706>

Občanský zákoník (nový) - č. 89/2012 Sb. - Konsolidované znění. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89#cast1>

OECD zveřejnila akční plán G20. *Akonttrust* [online]. 2013 [cit. 2014-04-01]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/642.oecd-zverejnila-akcni-plan-g20>

PAPEŽOVÁ, Zdeňka. Neodvedení daně. *Policie České republiky* [online]. 2012 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/neodvedeni-dane-348911.aspx>

PAULIČKOVÁ, Alena. *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*. Trnava: Trnavská univerzita, 2005. [online], [cit. 25.3.2014]. Dostupné z http://www.upol.cz/uploads/media/doc._Paulickova.pdf

Počet českých firem v daňových rájích stoupl. *Hospodářské noviny* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://hn.ihned.cz/c1-61601950-pocet-ceskych-firem-v-danovych-rajich-stoupl>

Registrační pokladny budeme mít nejdřív za tři roky. Budou ale chytřejší. *Podnikatel.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/registracni-pokladny-budeme-mit-nejdiv-za-tri-roky-budou-ale-chytrejsi/>

SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. *Ec.europa.eu* [online]. 2012 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf

Statistické přehledy kriminality 2008 - 2013. *Policie ČR* [on-line]. 2009 - 2013. [cit. 21.2.2014]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2013.aspx>

ŠÍMA, Matouš. Jedno inkasní místo – termín zavedení se mění jak aprílové počasí. *Podnikatel.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jedno-inkasni-misto-termin-zavedeni-se-meni-jak-aprilove-pocasi/>

Švarc systém 2013 - jak obejít schwarz systém. *Profispolečnosti* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/615-jak-obejit-svarc-system>

TELEKEŠOVÁ, Ivana. Zkrácení daně. *Policie České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/zpravodajstvi-plk-zkraceni-dane.aspx>

Trestní odpovědnost právnických osob Více se dočtete na <http://www.trestni-rizeni.com/dokumenty/trestni-odpovednost-pravnickych-osob>. *Trestni-rizeni.com* [online]. 2012 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.trestni-rizeni.com/dokumenty/trestni-odpovednost-pravnickych-osob>

URBÁNEK, Vladimír. ČR - počet nezaměstnaných v lednu stoupl o 32 441 na 629 274, míra rostla na 8,6%. *Kurzycz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://zpravy.kurzy.cz/362105-cr-pocet-nezamestnanych-v-lednu-stoupl-o-32-441-na-629-274-mira-rostla-na-8-6/>

VACÍK, Luděk a Lenka FIALKOVÁ. OECD a EU: boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daním. *CFOworld* [online]. 2013 [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/oecd-a-eu-boj-proti-danovym-unikum-a-vyhybani-se-danim-2388>

Výhody daňových rájů. *Daňové Ráje.eu* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.danoveraje.eu/danovy-raj/>

Vyšetřovací superúřad: ministerstva ladí nový bič na úniky daní. *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/257908-vysetrovaci-superurad-ministerstva-ladi-novy-bic-na-uniky-dani>

ZÁNICKÝ, Pavol. *Daňové podvody, příčiny ich vzniku a ich dopad na verejnú správu.* Dostupné z: http://www.vsemvs.sk/Portals/0/files/MedzinarodneVztahy/IConference_2012_Zanicky.pdf

Z cizího krev neteče. Lze zabránit mizení našich peněz do daňových rájů?. *Česká televize* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/245038-z-ciziho-krev-netece-lze-zabranit-mizeni-nasich-penez-do-danovych-raj/>

ZUZA, Michal. Analýza činnosti finančních úřadů. *E-office Czech Republic s.r.o.* [online]. 2013 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz/wp-content/uploads/2013/03/Anal%C3%BDza-%C4%8Dinnosti-finan%C4%8Dn%C3%ADch-%C3%BA%C5%99ad%C5%AF-2013-dlouhodob%C3%BD-trend.pdf>

Seznam zkratek

APZ	Aktivní politika zaměstnanosti
CP	Cenné papíry
ČNB	Česká národní banka
DP	Daňové přiznání
DŘ	Daňový řád
FO	Fyzická osoba
IT	Informační technologie
JIM	Jednotné inkasní místo
KČ	Koruna česká
NOZ	Nový občanský zákoník
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnícká osoba
TČ	Trestný čin
TZ	Trestní zákoník
USD	Americký dolar
ÚP	Úřad práce
ZK	Základní kapitál

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 13. 4. 2014



jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha 1: Vývoj sazby daně z příjmů FO od roku 1993 do roku 2014

Příloha 2: Vývoj sazby daně z příjmů PO od roku 1999 do roku 2014

Příloha 3: Dotazník